

SAN SERVOLO

VENEZIA

*Consiglio di Presidenza della Giustizia
Tributaria*

Seminario

del

14 e 15 novembre 2014

***“Lo Statuto del contribuente: condivisione dei
principi comunitari e nazionali - riflessi sulla
validità degli atti”***

***Relatore: Dott. Alfredo MONTAGNA – componente
Consiglio di Presidenza Giustizia Tributaria***

1. principi generali che informano lo statuto del contribuente

Ai sensi dell'art. 1 dello Statuto del contribuente

1. *“le disposizioni della presente legge (legge 27 luglio 2000 n. 212) , in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.*
- 2 . *L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.*

Il legislatore ha, dunque, chiaramente manifestato l'intenzione da un lato di fornire delle chiavi di lettura del sistema, ed all'altro di impedire forzature applicative da parte del legislatore.

Infatti la giurisprudenza ha sin dall'inizio precisato che le norme della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse. (In applicazione del suddetto principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito che aveva disapplicato l'art. 62, comma 1, lett. a) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ritenendolo contrastante con l'art. 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000).

Le disposizioni dello Statuto costituiscono così “principi generali dell'ordinamento tributario” e assumono un chiaro valore interpretativo aiutando l'interprete a ricavare dalle norme tributarie il senso che le rende compatibili con i principi costituzionali.

Ecco perché lo Statuto viene definito quale strumento di garanzia del contribuente, tendente "... ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta" [sentenza del 21 aprile 2001, n. 5931].

L'interpretazione della norma deve avvenire, d'ora in poi, anche alla luce dello Statuto, poiché le disposizioni in esso contenute costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, tendenti ad attuare principi costituzionali. Lo Statuto si trasforma pertanto in uno strumento interpretativo indispensabile non solo per il legislatore ma per tutti coloro che si trovano ad applicare le norme tributarie.

Lo Statuto è, per così dire, la chiave di lettura che tutti devono conoscere se vogliono interpretare ed applicare le norme tributarie nel senso di renderle compatibili con i principi sanciti dalla Carta Costituzionale proprio come precisato dalla stessa Cassazione; uno "statuto del contribuente" cui viene riconosciuta una natura forte nella gerarchia materiale delle fonti del diritto tributario. (Cass. civ. sez. v, sent., 07-08- 2009 n. 18131).

Sotto il diverso profilo di cui sopra, con la sentenza n. 24192 del 13/11/2006 la sezione tributaria ha osservato che l'art. 1^o L. 212/00 limita, in materia tributaria, l'emanazione di norme d'interpretazione autentica a casi eccezionali., atteso che si richiede che la natura interpretativa risulti da un'espressa qualificazione legislativa, ma aggiungendo che va esclusa la riferibilità anche a norme interpretative anteriori. Infatti giudicando in tema di assoggettamento a tassazione dei proventi di attività illecite., ha argomentato "L'art. 1, comma secondo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che in materia tributaria limita a casi eccezionali l'emanazione di norme d'interpretazione autentica, richiedendo inoltre che la natura interpretativa della disposizione risulti da un'espressa qualificazione legislativa, è norma rivolta al legislatore e valevole per il futuro, onde, non avendo carattere retroattivo, non può incidere sulle norme di interpretazione autentica emanate dal legislatore in precedenza. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la natura interpretativa dell'art. 14, comma

quarto, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che assoggetta ad imposta sui redditi i proventi derivanti da attività illecite, affermando comunque che tale disposizione, ancorché non vincolante rispetto alla precedente disciplina, dettata dagli artt. 1 e 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e dall'art. 1 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, costituisce criterio ermeneutica influente al fine di considerare imponibili detti proventi anche nel vigore della normativa anteriore al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

In merito in dottrina ¹ si è osservato come con la sentenza n. 7080 del 6 novembre 2003, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha enunciato importanti **principi** in ordine alla portata ed al valore delle norme dello **Statuto** dei diritti del **contribuente**, soprattutto, per quanto concerne l'efficacia della clausola "rafforzativa" e di autoqualificazione delle norme stesse, quali "**principi** generali dell'ordinamento tributario". La sentenza, la quale si iscrive nel filone che parte dalla pronuncia del 22 dicembre 2000, n. 16097, non contrasta con le affermazioni della Corte Costituzionale, in tema, secondo cui la qualificazione di una legge o di alcune delle sue disposizioni come **principi** fondamentali della legislazione statale o come norme fondamentali di riforma economico-sociale non può discendere da apodittiche affermazioni del legislatore stesso, ma deve avere una puntuale rispondenza nella natura effettiva delle disposizioni interessate, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme dell'ordinamento o dei rapporti disciplinati. La sentenza del giudice di legittimità, tenendo conto, proprio, anche se implicitamente, delle affermazioni del giudice delle leggi e di quelle contenute nella precedente sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002, ha chiarito che le norme dello **Statuto** hanno un preciso valore normativo ed interpretativo, sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate, sia perché costituiscono "**principi** generali dell'ordinamento tributario". La sentenza ha soggiunto che il legislatore "ha manifestato l'intenzione di voler

¹ Eduardo Grassi, Interpretazione ed attuazione dei principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente, in "il fisco" n. 35 del 2004.

attribuire ai **principi** espressi dallo **Statuto** o da esso desumibili una rilevanza del tutto particolare, nell'ambito della legislazione tributaria, ed una sostanziale superiorità, rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia". Ha ulteriormente chiarito che "nella categoria di **principi** giuridici è insita, inoltre - come si evince dal comma 2 dell'art. 12 delle preleggi - la **funzione di orientamento ermeneutico** ed applicativo, vincolante nell'interpretazione del diritto". Di qui, la conseguenza che quale che sia il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. 27 luglio 2000, n. 212 deve essere risolto nel senso più conforme ai **principi** dello **Statuto**, cui la legislazione tributaria, ancorché antecedente, deve essere adeguata, anche al di là delle modificazioni, relativamente modeste, introdotte nella normativa previgente con il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, in applicazione della delega contenuta nell'art. 16 della stessa L. n. 212 del 2000.

In conclusione sul punto va concordato con quanto affermato dalla quinta sezione della Corte ², per la quale la maggior parte delle disposizioni della **legge 27 luglio 2000, n. 212** costituisce attuazione di «principi generali dell'ordinamento tributario» come risulta chiaramente dall'autoqualificazione stessa delle disposizioni della legge e dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti. In particolare, alle specifiche «clausole rafforzative» di autoqualificazione delle disposizioni stesse dello Statuto del contribuente come attuative delle norme costituzionali e come «principi generali dell'ordinamento tributario» deve essere attribuito il preciso valore normativo di formulazione sintetica di **quattro diversi e specifici significati**:

in *primo* luogo, quello di «principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari» (artt. 3 e 5 - 19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l'efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la «trasparenza» dell'attività

² 10-12-2002, n. 17576, in Boll. Trib., 2003, 777

stessa, sia ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario);

in *secondo* luogo, quello di «principi fondamentali della legislazione tributaria», tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1, comma 2 e 4) e del relativo oggetto (art. 2, comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2, commi 1, 3 e 4);

in *terzo* luogo, quello di «principi fondamentali della materia tributaria», in relazione all'esercizio della relativa «potestà legislativa concorrente» da parte delle Regioni (cfr. combinato disposto degli artt. 1, comma 3, dello Statuto del contribuente 117, commi 2, lett. e, quarto periodo e 3, e 119, commi 1 e 2 Cost., nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli artt. 3 e 5 della legge costituzionale 18 gennaio 2001, n. 3);

ed infine in *quarto* luogo, quello di «norme fondamentali di grande riforma economico sociale», in relazione all'esercizio della potestà legislativa «esclusiva» da parte delle Regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (cfr. artt. 1, comma 3, secondo periodo, dello Statuto del contribuente e 116, comma 1, Cost., nel testo sostituito dall'[art. 2 della legge costituzionale n. 3 del 2001](#), nonché art. 10 di quest'ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte Costituzionale, siffatta caratteristica.

Di conseguenza, deve ritenersi che le disposizioni statutarie (al di là di ogni eventuale ostacolo «formale» o sistematico) magis valeant nella legislazione tributaria, oltre alla circostanza secondo cui è insita nella categoria dei «principi giuridici» la funzione di orientamento *ermeneutica* ed applicativo vincolante nell'interpretazione della legge tributaria, pur dovendosi distinguere nell'ambito delle disposizioni dello Statuto del contribuente tra quelle di principi già «immanenti» nel diritto o nell'ordinamento tributario (come quelle in tema di conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti) e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo

rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente (esempi ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente , dettate dall'art. 11, e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dettate dall'art. 12).

Ciò fa sì che in caso di **dubbio interpretativo** o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dallo Statuto dei diritti del contribuente, deve essere risolto nel senso più conforme ai principi dello Statuto. Infatti, con richiamo allo statuto, la Cassazione ³ ha osservato come il valore ermeneutico enunciato "si risolva, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate", che, come si è ripetutamente rilevato, lo Statuto medesimo dichiara, "esplicitamente, di attuare" nell'ordinamento tributario, nonché in quello, "costituente diretta conseguenza del primo, secondo cui (alcuni de) i principi posti dalla L. n. 212 del 2000 debbono ritenersi immanenti nell'ordinamento stesso e, quindi, vincolanti l'interprete, in forza del fondamentale canone dell' interpretazione adeguatrice a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione".

2. chiarezza e trasparenza nella normazione tributaria, nella motivazione degli atti amministrativi, nei rapporti contribuente- fisco

Le disposizioni dello Statuto comportano chiarezza e trasparenza nei rapporti, anche in relazione alla legge 241 del 1990.

Come osservato in dottrina⁴ gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama (o già conosciuti). Gli atti

³ Sez. 5, Sentenza n. 24192 del 13/11/2006; in precedenza n. 17576 del 2002

⁴ Giuseppe Bernoni (in "il fisco" n. 28 del 2001, pag. 9508

dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

Questi *obblighi di chiarezza e trasparenza* si estrinsecano in molteplici modi come affermato dalla giurisprudenza di legittimità:

- nel processo tributario, l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario, in quanto le disposizioni degli artt. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale. (in applicazione del principio, la Corte Cass. ha perciò affermato che, qualora il contribuente, che agisca per il rimborso di tasse o diritti non dovuti, eccepisca che documenti - bollette o lettere - comprovanti il pagamento - o la richiesta di rimborso - siano in possesso dell'amministrazione, questa è tenuta a pronunciarsi in modo specifico e motivato sul punto, perchè, in difetto, il giudice potrà desumere elementi di prova da tale comportamento).

- la cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere

motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta "per relationem" ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, del quale, tuttavia, debbono comunque essere specificamente indicati gli estremi, anche relativi alla pubblicazione dello stesso su bollettini o albi ufficiali che eventualmente ne sia stata fatta a sensi di legge, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità e l'atto richiamato, *quando di esso il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato* alla cartella - secondo una interpretazione non puramente formalistica dell'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, sempre che in essa siano indicati nella cartella i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione. (Fattispecie in tema di riscossione di contributi consortili ai sensi dell'art. 21 del r.d. 13 febbraio 1933, n. 215).

3. i principi dello Statuto

3.1 art 9 tutela dell'integrità patrimoniale

Notevole importanza è attribuita dallo Statuto ai rapporti dare-avere, tra Fisco e contribuente, che anche secondo la Cassazione devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, riconoscendo implicitamente la par condicio del dare e dell'avere"⁵; con la conseguenza che il diritto a garantire l'[integrità patrimoniale](#), con lo Statuto del contribuente, si connota di un ulteriore riconoscimento, di assoluto carattere innovativo.

In proposito la Corte ha avuto modo di affermare che :

⁵ Giuseppe Bernoni, Sentenze della Cassazione e [Statuto del contribuente](#), in "il fisco" n. 28 del 2001

-- l'art. 8, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente abbia dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, non lascia dubbi, considerato l'uso del tempo passato ("ha dovuto richiedere"), sul fatto che il legislatore abbia voluto riconoscere il diritto al rimborso anche per periodi di imposta precedenti, in riferimento a procedure non ancora completate al momento dell'entrata in vigore della norma statutaria

- In materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002

- In tema di determinazione del reddito d'impresa, facendo applicazione del principio di compensazione, presente nell'ordinamento tributario anche prima dell'espresso riconoscimento contenuto nell'art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ove si ritenga che la tassazione separata di acconti ricevuti per opere con tempo di esecuzione ultrannuale abbia comportato, in applicazione del criterio di progressività, una imposizione complessiva minore di quella dell'intero corrispettivo contrattuale, occorre comunque sottrarre a tale importo la somma di quelli già corrisposti in sede di fatturazione degli stati di avanzamento. Il principio di compensazione è operativo "de iure", non potendosi considerare l'esercizio del potere regolamentare del Ministro in materia, previsto al comma 6 del detto art. 8, condizione necessaria per l'operatività della compensazione stessa, atteso che con tale previsione viene attribuita all'amministrazione finanziaria la sola possibilità di regolarne l'applicazione, sicché, in difetto di una specifica

disciplina normativa, trovano applicazione i principi dettati dal codice civile (art. 1241 e seguenti).

3.2 la motivazione dell'atto

Per consolidato orientamento giurisprudenziale, formatosi alla stregua della normativa previgente all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, l'obbligo motivazionale dell'accertamento poteva ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente fosse stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, in condizioni di esercitare il diritto di difesa, con cognizione dei fatti

Un principio che puo' ritenersi ancor valido od applicabile, anche sulla base della disposizione introdotta **dall'art. 7 comma 1** della Legge n. 212/2000, che ispirata, come appare, all'esigenza di rafforzare le garanzie di esercizio del diritto di difesa, si ritiene abbia affermato l'esigenza di elevare alla dignita' di requisito essenziale per la validita' dell'accertamento, la circostanza che all'avviso vengano allegati gli atti richiamati nella relativa motivazione; in buona sostanza, il Legislatore, così superando le incertezze derivate dalla previgente normativa, in vigenza della quale si erano registrati orientamenti non sempre univoci, ispirati da maggiore (Cass. 5, 3.12.2001 n. 15234) o minore (Cass. 5, 2.8.2000 n. 10148) garantismo, ha ritenuto che allorquando l'amministrazione nella compilazione degli avvisi di accertamento ritenga nella motivazione di fare riferimento ad altri atti, questi debbano essere allegati e quindi, del pari, notificati.

L'innovazione normativa esprime l'esigenza, in attuazione di precetti costituzionali, di superare una concezione meramente formale e tecnica, del principio del contraddittorio e dell'inviolabilita' del diritto di difesa, enunciando un principio di effettivita' del contraddittorio, che costituisca elemento caratterizzante non solo della funzione giurisdizionale ma della maggior parte delle attivita' dei pubblici poteri. Così la giurisprudenza ha ritenuto che l'onere dell'ufficio d'indicare, nell'avviso inerente ad accertamento condotto con metodo induttivo

o con metodo sintetico, a pena di nullità dell'avviso stesso, non soltanto gli estremi ed il titolo della pretesa impositiva, ma anche le situazioni giustificative del ricorso a detti metodi (art. 42 secondo comma del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600), può essere assolto per relationem, cioè mediante il riferimento agli elementi di fatto offerti da altri documenti, alla condizione che gli stessi siano conosciuti o conoscibili dal destinatario, e come tali possano assumere la consistenza, per effetto del richiamo, di parti integranti dell'atto. Questo presupposto della validità dell'avviso motivato per relationem, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte (v., ex pluribus, sent. 4 dicembre 1996 n. 10812), è in re ipsa, quando il riferimento attenga a verbali d'ispezione e verifica compiuti alla presenza del contribuente, od a lui notificati o comunicati nei modi prescritti, e dunque oggetto di conoscenza effettiva o legalmente presumibile. In caso di relatio riguardante verbali di indagini a carico di un soggetto diverso, deve dimostrarsi l'effettiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente, sia pure tramite indizi desumibili dai rapporti con detto altro soggetto, ove muniti dei connotati richiesti per la prova mediante presunzioni (artt. 2727 e 2729 cod. civ.).

3.3 il principio dell'affidamento

Giusta la lettera f) del comma 1 dell'art. 2 della legge di delega, lo Statuto prevede la "... tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco", che è uno, se non il principale, dei cardini della disciplina statutaria (art. 10). Infatti l'art 10. ***(Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)***, stabilisce:

1 . I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2 . Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente

modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3 . Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

Per trasportare il piano dei principi su quello della pratica si dimostra utile fare riferimento ad una fattispecie che si è posta all'attenzione dei magistrati tributari: si trattava degli effetti da attribuire al legittimo affidamento che il contribuente aveva avuto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, latu sensu intesa, nel momento in cui è andato ad effettuare il versamento per la cd rottamazione del ruolo che lo riguardava. E' noto, infatti, che il versamento, imputato in modo peraltro contabilmente corretto dall'Agenzia delle Entrate quale acconto sul dovuto, risultava effettuato sulla base di una comunicazione che il concessionario per la riscossione aveva inviato "anticipatamente" a coloro che di lì a poco si sarebbero potuti giovare della estensione delle previsioni agevolatrici in materia di cd. "rottamazione dei ruoli" (come è infatti storicamente avvenuto). Sulla base di ciò, ed in epoca precedente alla entrata in vigore della proroga delle nuove disposizioni risulta pertanto effettuato il versamento (sulla cui congruità con quanto previsto in materia non vi sono quasi sempre contestazioni).

Si trattava pertanto di verificare, a fronte di una richiesta che l'Amministrazione avanzava nei confronti del contribuente a distanza di molti anni sia da quello oggetto di imposizione, sia dalla stessa "ritenuta" definizione, se l'affidamento realizzatosi sul punto all'epoca dei fatti, impedisse alla amministrazione di avanzare con fondamento la propria pretesa.

Va in proposito ricordato che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla

legge fissato dall'art. 3 Cost., e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto, che si pone quale limite dell'attività legislativa e amministrativa.

Si tratta di un principio immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico, ed ovviamente anche nell'ambito della materia tributaria, dove peraltro è stato reso esplicito dal richiamato art. 10, comma primo, della legge n. 212 del 2000.

Quest'ultima previsione, a differenza di altre che hanno presentato un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, costituisce una delle disposizioni statutarie che, per essere espressive, ai sensi dell'art. 1 della stessa legge n. 212, dei principi generali, anche di rango costituzionale, già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione.

Le condizioni di operatività di tale principio sono costituite da un lato da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività della Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; dall'altro dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dalla assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo.

Al fine di accertare quanto sopra possono soccorrere eventuali circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono.

Non vi è dubbio che quasi sempre il versamento sia stato effettuato in presenza di entrambe le condizioni sopra richiamate, con la conseguente applicabilità del principio contenuto nell'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212, ai sensi del quale "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a

seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

Pur tuttavia la non debenza di sanzioni ed interessi (rispetto al quantum portato dalla cartella che si intendeva "rottamare"), è l'unico effetto favorevole al contribuente che si poteva fare discendere dalle considerazioni sopra esposte.

3.4 il principio del contraddittorio

Va premesso che la legge generale sul procedimento amministrativo (L. 241/90) prevedeva quale principio cardine **la partecipazione**, indicando specificamente le modalità attuative (il responsabile del procedimento, l'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento, il diritto di accesso, la definizione dei diritti degli interessati), *escludendone espressamente l'applicabilità alla materia tributaria* (come previsto all'art. 13 della legge 241)

Nell'ambito tributario l'attenzione si andava invece soffermando su rare ipotesi di partecipazione del contribuente al procedimento, ma caratterizzate, fino agli anni 90, da finalità chiaramente "**collaborative**", e strutturate sulla "*facoltà dell'ufficio* di invitare il contribuente" e sull'"*obbligo del contribuente*" di fornire le indicazioni richieste.

Siamo lontani da un moderno modello di partecipazione difensiva, ove non si parli di facoltà, bensì di "*obbligo dell'ufficio*" di invitare il contribuente e della "*facoltà del contribuente*" di fornire, a sua discrezione, gli elementi difensivi (così come di dare conto nella motivazione dell'atto anche del perché le argomentazioni difensive non hanno trovato accoglimento).

E' solo con la fiscalità di massa, introdotta con la riforma degli anni '70, che si creano le premesse per un nuovo ruolo del contribuente nell'attuazione del prelievo fiscale.

In questa ottica nasce la "richiesta di chiarimenti" prevista dall'art. 2 della L. 17/1985 per procedere all'accertamento in base a coefficienti, che costituisce il primo caso di partecipazione del privato non in funzione di collaborazione bensì **in funzione di contraddittorio**, cioè in

difesa dei propri diritti e interessi (richiesta obbligatoria e prevista a pena di nullità).

Il passaggio vero e proprio dalla partecipazione collaborativa a quella difensiva si ha nel corso degli anni 90 (come nel caso della richiesta di chiarimenti nel caso di accertamenti basati sui coefficienti presuntivi, introdotta con l'art.62 quater del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 al regime forfetario disciplinato dalla citata legge Visentini ter (antecedente storico della attuale disciplina degli studi di settore).

Pur tuttavia, nonostante l'ampliarsi delle fattispecie ove è previsto un ruolo per il contribuente, la partecipazione del contribuente⁶, sia in chiave collaborativa che in ottica difensiva, non ha assunto un carattere generale, continuando ad essere ammessa solo nelle ipotesi specificamente disciplinate.

Peraltro, come ricordato in precedenza, la formulazione letterale dell'art. 13 della L. 241 ancora esclude espressamente l'applicazione delle norme del Capo sulla partecipazione procedimentale ai procedimenti tributari; così come la volontà del legislatore di non introdurre una norma di carattere generale sulla partecipazione procedimentale è evidenziata dalla assenza di tale principio anche nel contesto dello Statuto dei diritti del contribuente.

Anche la **Corte Costituzionale**⁷ chiamata a pronunciarsi in ordine all'eventuale "rilevanza costituzionale" del principio del contraddittorio ha affermato che il diritto alla partecipazione, inquadrato nel più generale principio del giusto procedimento, pur costituendo un criterio orientativo per il legislatore e l'interprete, non assurge, allo stato attuale, a rango di principio costituzionale. Rimanendo così collegato ad esigenze di trasparenza e buon andamento, oltre che di

⁶ RAGUCCI, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2001, 251;

⁷ sentenze 383/95; 57/95; 103/95; 210/95 nonché Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato 15 settembre 1999 n. 14.

ragionevolezza e proporzionalità, che richiedano l'apporto di coloro i quali sono interessati dall'adozione del provvedimento stesso.

4. le conseguenze alla violazione del contraddittorio e dei principi dello Statuto

Dall'esame analitico delle diverse fattispecie fondate sulla partecipazione del contribuente si ricava l'assenza di un modello unico, potendosi ricondurre le varie ipotesi a tre distinti modelli:

- il primo, di **contraddittorio pieno**, individua la nullità come conseguenza dell'atto emesso in assenza del contraddittorio, imponendo l'obbligo della motivazione rafforzata in capo all'ufficio accertatore (la nullità è espressamente prevista: nell'art. 6, 5° comma dello Statuto del contribuente; nell'art. 37 *bis*, 4° e 5° comma, D.P.R. 600/1973 e nell'art. 16 D. Lgs. n. 472/1997);
- il secondo, un **livello intermedio**, nel quale è previsto *l'obbligo per l'ufficio di invitare* il contribuente, *senza prevedere alcuna sanzione* espressa in caso di omissione dell'invito (e così lasciando al cd diritto vivente il compito di valutare se sia possibile applicare per analogia la sanzione della nullità)
- il terzo, **un livello debole**, nel quale si è limitato a prevedere una *mera facoltà di intervento* del privato, non assistita però né da alcuna garanzia né da alcuna sanzione.

Da ciò si ricava che nonostante il progressivo affermarsi del principio della necessaria partecipazione del contribuente, e non più in chiave collaborativa, bensì in chiave contraddittoria e difensiva, il legislatore nazionale non ha ancora optato per la più naturale delle conseguenze, ovvero a ricollegare alla violazione del contraddittorio l'invalidità del provvedimento successivo; e ciò nonostante le soluzioni non possano più non tenere conto del livello extranazionale ⁸.

⁸ CASSESE, *Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali*, in *Diritto amministrativo comunitario* a cura di

La riflessione sulle *conseguenze della violazione del contraddittorio* in termini di validità o invalidità dell'atto deve oggi avvenire alla luce della valorizzazione della cultura del risultato e della introduzione dello "*scopo*" come elemento di valutazione; spostando così l'approccio allo studio dei vizi da un piano più rigorosamente formale, conseguenza di una concezione legalista del diritto, che assume a parametro la conformità dell'atto al dato di legge, ad un modello che guarda maggiormente alla sostanza, ovvero alla idoneità dell'atto a raggiungere il fine per il quale è stato emesso.

Un altro aspetto da considerare sono le *modifiche apportate alla legge 241/90*, in particolare con la introduzione del capo IV bis dedicato alla efficacia ed invalidità degli atti amministrativi. Si ricava così da un lato la codificazione delle nullità (l'atto è nullo nei casi previsti dalla legge), e dall'altro una regola di giudizio di segno contrario rispetto alla codificazione delle nullità, per la quale il giudice può non annullare l'atto viziato previa valutazione che nel caso concreto il contenuto del provvedimento non sarebbe stato diverso pur in assenza del vizio (cd. vizio cd. ininfluyente).

Peraltro l'orientamento prevalente della dottrina è nel senso di negare la applicabilità di queste regole alla materia tributaria.

Passiamo ora ad esaminare l'ipotesi di contraddittorio prevista *dall'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, riferita a tutte le ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi derivanti da liquidazione delle dichiarazioni, che prevede testualmente la sanzione di nullità. Va precisato, per incidens, che nonostante la legge richiami la liquidazione (le iscrizioni ex art. 36 bis) e non anche il controllo formale delle dichiarazioni (ex art. 36 ter), la dottrina 26 e a stessa amministrazione finanziaria 27 ritengono applicabile l'art. 6, comma 5, ad entrambe le ipotesi.

Rondelli, Bottari, Donati, Rimini, 1994; BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, Milano, 2001.

Il punto di contrasto è quello degli effetti della sua violazione, tra affermazione di una vera e propria *nullità assoluta*⁹, che comporterebbe la imprescrittibilità, insanabilità e rilevabilità d'ufficio, e quella di una *nullità/annullabilità relativa*¹⁰.

In materia si confrontano la teoria procedimentale¹¹ e quella che sostiene la prevalenza dello Statuto dei diritti del contribuente quale *lex specialis* rispetto alla legge generale sul procedimento amministrativo, con conseguente ulteriore prevalenza delle regole di garanzia per il contribuente rispetto alle regole di tutela e conservazione dell'attività amministrativa portate dall'art. 21 octies¹².

E' evidente che l'adesione alla prima tesi due tesi comporta la immediata applicabilità delle previsioni degli artt. 21 septies (nullità) e 21 octies (annullabilità)¹³ anche agli atti tributari, con la condizione aggiuntiva che questi potrebbero essere non annullati dal giudice ove

⁹ SERRANO', *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in Riv. dir. trib., 2001, 323; FALSITTA, *Lo statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in Corr. giur. 2001; CARPENTIERI, *Termini per l'iscrizione a ruolo ex art. 36 bis e per la notifica della cartella esattoriale: avviso bonario e tutela del contribuente*, in Rass. trib., 2000, 1503

¹⁰ CARBONE, in Rass. trib. 2001, 1275

¹¹ FANTOZZI, *Accertamento tributario*, Enc. dir., Roma, 1988; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 246 ss; FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in Studi Uckmar, Tono I, 435; SANTAMARIA, *L'accertamento tributario tra nozione statica e nozione dinamica*, Riv. Dir. trib., 1993, 135;

¹² BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*; COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, Dir. prat. Trib., 2006, 731<; LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, Giur. Imp., 2004, 763.

¹³ l'art. 21 octies, 2 comma della l. n. 15 del 2005 modificativa della l. n. 241 del 1990 prevede che "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"

sostanzialmente corretti; mentre la seconda tesi comporta la esclusione della possibilità di applicare istituti non previsti dalle norme di settore (come interpretati alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente), con conseguente annullabilità dell'atto (e sul punto va ricordato che la dottrina tributaria si è pronunciata a sfavore dell'applicabilità dell'art. 21 octies, comma 2, ai provvedimenti tributari).

In sintesi si può pertanto ritenere che per la violazione delle disposizioni sulla partecipazione che *non siano assistite da* una espressa *sanzione di nullità* (art. 38/600; art. 32/600) occorrerà valutare se la partecipazione del contribuente possa essere ritenuta essenziale in funzione dell'interesse generale che la norma presidia ¹⁴. Dando risposta positiva a tale domanda la mancata partecipazione renderà invalido e annullabile l'atto.

Diversamente, le violazioni di norme per le quali è espressamente prevista la *sanzione della nullità* (art. 6, comma 5 Statuto; art. 37 bis/DPR 600) determinano nullità / annullabilità dell'atto emesso in violazione, atteso che il legislatore ha ritenuto essenziale la partecipazione difensiva del contribuente, qualificandola funzionale al risultato.

Infine, per quanto riguarda il procedimento di irrogazione della *sanzioni*, essendo previsto un contraddittorio rafforzato, può parlarsi di nullità assoluta imprescrittibile e rilevabile d'ufficio.

Da ultimo va ricordato come la violazione di altri comandi e/o dettami della legge 212\200 si presenta in alcuni casi come idonea a produrre effetti ablativi dell'atto amministrativo od anche nullità procedimentale.

Esemplificativamente vanno ricordate la decisione¹⁵ con la quale si è affermato che "una scorretta applicazione del "pro rata" Iva (nel caso deciso, l'omessa autofattura con esposizione di Iva che sarebbe stata recuperata in ogni caso in sede di versamento dell'imposta) che si

¹⁴ Cass. Sez. Un. 18 dicembre 2009 nn. 26635, 26636, 26638 in materia di contraddittorio ai fini degli studi di settore.

¹⁵ Commiss. Trib. Reg. Lombardia Brescia Sez. LXIII, 03-04-2007, n. 84, in Riv. Giur. Trib., 2008, 3, 249 nota di TOMASSINI

risolva in una violazione formale, senza danno da evasione per il Fisco, è irrilevante ai sensi dell'art. 10 dello *Statuto* del contribuente, come quella¹⁶ per la quale “le irregolarità meramente formali, che non comportano evasione di imposta, quale l'omessa indicazione del codice fiscale, non sono più sanzionabili ex art. 10, comma 3 l. 27 luglio 2000 n. 212 e, in forza del principio del "favor rei" (art. 8, comma 2, d.lg. 472/97), non sono punibili anche le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore dello statuto del contribuente.

5. gli interventi della corte di giustizia europea

A fronte della giurisprudenza italiana, una nuova prospettiva per la discussione del problema è offerta dalle produzioni giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea.

Va premesso che il Trattato CE ha di fatto realizzato “*un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani*” (causa 26/62, Van Gend en Loos, raccolta CGCE, 1963, 1, decisione del 1973).

Una affermazione che trova un aggancio costituzionale nell'art. 11 per il quale “*L'Italiaconsente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le nazioni...*”, nel richiamo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario contenuto nell'art. 117, e nelle pronunce per le quali l'ordinamento comunitario e l'ordinamento statale sono distinti ma al tempo stesso coordinati¹⁷ così che le norme comunitarie ricevono diretta applicazione nell'ordinamento interno, pur rimanendo estranee al sistema delle fonti, comportando non la caducazione, bensì solo la non applicazione, da parte del giudice nazionale, della norma interna incompatibile.

¹⁶ Commiss. Trib. Centr. Sez. IX, 13-08-2001, n. 5983, in Boll. Trib., 2001, 1589 con nota di BRIGHENTI

¹⁷ Corte Costituzionale 5 giugno 1984 n. 170, in Giur. Costit., 1992, 4479, ed in Foro. It., 1984, I, 2062, con nota di Tizzano.

Infatti, con la sentenza n. 170/1984, la Corte Costituzionale aveva avuto modo di affermare come nelle materie riservate alla normazione delle Comunità Europee il giudice ordinario dovesse applicare direttamente la norma comunitaria, la quale prevale sulla legge nazionale incompatibile, anteriore o successiva; ciò in quanto l'ordinamento dello Stato e quello della Comunità europea sono due sistemi reciprocamente autonomi e, al tempo stesso, coordinati secondo le previsioni del Trattato di Roma, la cui osservanza forma oggetto, in forza dell'art. 11 Cost., di una specifica, piena e continua garanzia (Corte Costituzionale 19 aprile 1985 n. 113).

In particolare, nella decisione 113 del 1985 il Giudice delle leggi, dopo avere ribadito che, allorché una fattispecie cada sotto il disposto della disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. immediatamente applicabile nel territorio dello Stato, la regola comunitaria deve ricevere da parte del giudice statale necessaria ed immediata applicazione - pur in presenza di incompatibili statuizioni della legge ordinaria dello Stato, non importa se anteriore o successiva, precisava come tale percorso dovesse essere rispettato *“non soltanto ove si tratti di disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. mediante regolamento, ma anche di statuizioni risultanti da sentenze interpretative della Corte di Giustizia”*.

Giurisprudenza confermata anche successivamente in occasione di questione vertente sulla libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi dei lavoratori autonomi, allorché ci si riferiva agli artt. 52 e 59 del Trattato, *come interpretati*, in sede di giudizio promosso a norma dell'art. 169, *dalla Corte di Giustizia* (Corte Costituzionale 4 luglio 1989 n. 389).

Ma l'interpretazione e l'applicazione del Trattato, e delle disposizioni comunitarie in genere, non sono riservate al solo giudice comunitario, atteso che *“ è compito dei giudici nazionali incaricati di applicare, nell'ambito delle loro competenze, le norme del diritto comunitario, garantire la piena efficacia di tali norme e tutelare i diritti attribuiti ai singoli”* (CGCE 19/11/91, Francovich, C 6/90 e C9/90, Raccolta 1991, p.I,

5357); giudici definiti dalla stessa Corte quali *giudici comuni* del diritto comunitario.

L'ordinamento comunitario viene così visto come integrato negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, con la conseguente impossibilità per gli Stati membri di far prevalere contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all'ordine comune (causa 6/64, Costa c. Enel, raccolta CGCE, 1964, 1127).

Il principio del contraddittorio e, più in generale, del rispetto di diritti della difesa, è presente nella **giurisprudenza della Corte di Giustizia** da epoca di gran lunga precedente a quella nella quale il tema si è posto nell'ambito nazionale. In particolare il principio è stato richiamato in una serie di giudizi che riguardavano il rapporto di impiego (caso Alvis, Causa 32/62, in Raccolta, 1963, p. 49 ss.; sentenze Pistojs, Causa 26/63, in Raccolta, 1964, p. 341; Degref, Causa 80/63, Raccolta, 1964, p. 391; van Eick, Causa 35/67, in Raccolta, 1968, p. 329), per giungere alla affermazione che, persino in "mancanza di una disposizione esplicita nello Statuto (del personale) che preveda una consultazione del dipendente comandato nell'interesse del servizio anteriormente all'adozione di una decisione che ponga fine al comando prima dello scadere del termine inizialmente previsto", non possa escludersi "un tale obbligo a carico dell'autorità che ha il potere di nomina" (sentenza Patrick Reynolds c. Parlamento europeo, Causa T-237/00, in Raccolta, 2002- 1, p. 163).

Il diritto di essere ascoltati in ogni procedimento che possa comportare delle sanzioni è stato definito principio fondamentale del diritto comunitario nelle sentenze relative ai casi Transocean Marine Paint Association, Causa 17/74, in Raccolta, 1974, p. 1063, e Hoffmann-La Roche, Causa 85/76, in Raccolta, 1979, p.461 ¹⁸.

¹⁸ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, *Corr. trib.*, 2009, p. 3576

Con la adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea la Corte di Giustizia ha indicato il riferimento normativo del principio del diritto di difesa negli artt. 41, che garantisce il diritto ad una buona amministrazione, 47 relativo al diritto di difesa, 48 sul diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale; e ciò anche se, come affermato nella decisione Kamino, C-129/13-C-130/13, la normativa comunitaria applicabile *non preveda espressamente tale formalità*.

Pertanto per i **tributi armonizzati** (materia doganale ed accise, ma anche l'IVA in tutti i casi in cui l'accertamento non si è preceduto da un processo verbale di constatazione e non risulti applicabile l'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente - facoltà del contribuente di presentare deduzioni difensive prima dell'emissione dell'atto impositivo¹⁹) sussiste un obbligo generale dell'Amministrazione di rispetto del principio del contraddittorio anche in assenza di una norma che espressamente lo preveda.

La conseguenza della mancata attivazione del contraddittorio, *in ipotesi in cui questa non sia espressamente disciplinata* dal legislatore europeo, potrà comportare l'annullamento del provvedimento amministrativo ove si dimostri che il contenuto dello stesso **“avrebbe potuto comportare un risultato diverso”**. Ovvero, come recita la citata sentenza Kamino, il provvedimento amministrativo dovrà essere annullato se si dimostra che il privato avrebbe potuto *“correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”*.

Per quanto riguarda i **tributi non armonizzati** la lettura del diritto nazionale alla luce dei principi del diritto dell'Unione esalta il portato

¹⁹ Si veda in prosieguo la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 19 luglio 2014

dell'art. 97 della Cost., ovvero del principio di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa; così come un ulteriore contributo potrebbe venire dai principi della CEDU, in particolare dall'applicabilità dell'art. 6 CEDU anche alla materia tributaria, per ora esclusa nonostante voci dissenzienti ²⁰.

6. e le più recenti posizioni nazionali

Un recente intervento delle Sezioni Unite della corte di cassazione²¹ in merito all'art. **12, comma 7**, ha fornito la interpretazione dello stesso nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, quale effetto del vizio del relativo procedimento. La ratio di tale interpretazione poggia sulla considerazione che tale termine «è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio (endo)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».

A giudizio della Corte *“La "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della*

²⁰ CASSESE, *Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali*, in *Diritto amministrativo comunitario*, cit; BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, cit; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

²¹ sentenza del 29 luglio 2014, n. 18184

rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante”.

Conseguentemente non sarà tanto il semplice approssimarsi della scadenza del termine a giustificare l’Ufficio, bensì il motivo *“per il quale l’ufficio non si è tempestivamente attivato”*, sempre che si tratti di ragioni *“specificamente riferibili al contribuente”*²².

Un ulteriore tassello alla costruzione di un diritto pieno al contraddittorio è venuto dalla sentenza delle **Sezioni Unite** della Corte di Cassazione del 18 settembre 2014 n. 19667, che ha affrontato il dibattito giurisprudenziale sulla presenza nel nostro ordinamento tributario nazionale del principio dell’obbligo di contraddittorio nella fase procedimentale²³.

La Corte ha affermato che la partecipazione e l’accesso sono compatibili con il procedimento tributario, ma che questi istituti operano non secondo i modelli della legge n. 241 del 1990, ma secondo gli schemi dello statuto del contribuente, atteso che la legge n. 241 rinvia in materia alle norme speciali per i procedimenti tributari.

L’analisi della Corte ha evidenziato una serie di norme dello Statuto dei diritti del contribuente riprodotte, di alcune delle regole fondamentali di cui alla legge n. 241 del 1990 sul procedimento:

- l’art. 5 che obbliga l’amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria;

²² Si veda Cass. n. 2587/2014, Cass. n. 1869/2014 e 2279/2014, con la ulteriore precisazione che la giurisprudenza di legittimità ha fornito una lettura espansiva del citato art. 12, comma 7,

²³ che ha enunciato il seguente principio di diritto *“l’iscrizione ipotecarie prevista dall’art. 77 del d.p. r. n. 602 del 1973, in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest’ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l’attivazione del “contraddittorio endoprocedimentale”, che costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa».*

- l'art. 6 che obbliga l'amministrazione ad 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*»²⁴.
- l'art. 7 che sancisce l'obbligo della motivazione degli atti, secondo il principio codificato dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990;
- l'art. 10, comma 1, che fissa il principio secondo il quale «*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*»;
- l'art. 12, comma 2, secondo il quale «*quando viene iniziata una verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche*».

Infine, di particolare interesse sono i riferimenti costituzionali operati dalla suprema Corte, che richiama gli **artt. 24 e 97 Cost.**, per giustificare anche per i tributi non armonizzati (imposizione diretta) l'immanenza del principio del contraddittorio nella fase procedimentale.

Pertanto, in caso di attivazione del contraddittorio e di risposta del contribuente, l'ufficio dovrà valutare le osservazioni del contribuente, in quanto diversamente si vanificherebbe nei fatti, l'attivazione del contraddittorio stesso.

Il contraddittorio anticipato non può costituire un mero passaggio formale, ma l'Ufficio dovrà dare conto nella motivazione delle ragioni di non condivisione degli argomenti del contribuente con quella che viene definita come motivazione rafforzata; solo così si può realizzare un fisco equo e maggiormente comprensibile per il cittadino.

²⁴ Inoltre è previsto che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta