

L'INVALIDITÀ DEGLI ATTI IMPOSITIVI PER DIFETTO DI CONTRADDITTORIO.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La giustizia tributaria nell'accertamento e l'obbligo del contraddittorio come principio generale dell'ordinamento. - 3. Le conseguenze derivanti dalla violazione dell'obbligo del contraddittorio nella fase endoprocedimentale. - 4. Conclusioni.

1. Premessa

Il tema dell'invalidità degli atti impositivi per difetto di contraddittorio è un tema di grande attualità che suscita grande attenzione da parte della giurisprudenza nazionale ed europea.

Nel presente contributo non verranno analizzate tutte le ipotesi nella quali rileva il difetto di contraddittorio¹ ma si tenterà una riflessione circa l'esistenza di un generale principio del contraddittorio, quale vincolo procedimentale generalmente imposto all'Amministrazione finanziaria nell'esercizio delle attività di accertamento e le conseguenze in termini di invalidità dell'atto impositivo nel caso in cui tale vincolo non venisse rispettato dalla stessa Amministrazione finanziaria².

2. La giustizia tributaria nell'accertamento e l'obbligo del contraddittorio come principio generale dell'ordinamento.

2.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea

Come ormai noto, dalla giurisprudenza europea emerge chiaramente che il principio del contraddittorio assurge a principio generale dell'ordinamento europeo³ il quale si deve estendere ai tributi

¹ Per un'analisi approfondita delle diverse forme di partecipazione del contribuente nei procedimenti tributari, si rinvia a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

² Sul tema delle invalidità degli atti impositivi si rinvia al recente lavoro monografico di S. ZAGA, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012.

³ Il principio del contraddittorio e, più in generale, del rispetto di diritti della difesa, è stato affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee per la prima volta

armonizzati.

Il riferimento è chiaramente alla sentenza Sopropè⁴, con la quale la Corte di Giustizia ha affermato che *“il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare*

nella sentenza resa nel caso Alvis (Causa 32/62, in Raccolta, 1963, p. 49 ss.) relativamente ad un procedimento disciplinare nei confronti di un dipendente della Comunità. È stato poi ribadito, sempre in riferimento alla materia del pubblico impiego, nelle sentenze Pistoij (Causa 26/63, in Raccolta, 1964, p. 341 ss), Degref (Causa 80/63, Raccolta, 1964, p. 391 ss), van Eick (Causa 35/67, in Raccolta, 1968, p. 329 ss). Nella recente sentenza relativa al caso Patrick Reynolds c. Parlamento europeo (Causa T-237/00, in Raccolta, 2002- 1, p. 163 ss) il Tribunale di primo grado delle Comunità europee ha anzi affermato 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” (par. 3). La Corte ha esteso l'applicabilità del principio a procedimenti diversi da quelli appena considerati, e tale è stata l'elaborazione giurisprudenziale che oggi si parla del contraddittorio come di un principio generale del diritto comunitario e, anzi, dell'azione amministrativa. Nelle sentenze rese nei casi Transocean Marine Paint Association (Causa 17/74, in Raccolta, 1974, p. 1063 ss) e Hoffmann-La Roche (Causa 85/76, in Raccolta, 1979, p.461 ss.), il diritto di essere ascoltati in ogni procedimento che possa comportare delle sanzioni è stato definito principio fondamentale del diritto comunitario. Più di recente, invece, ad essere stato esteso è il campo di applicazione del diritto: in materia di concorrenza, nel caso Chemiefarma (Causa 41/69, ibidem, 1970, p. 661), la Corte ha affermato che “il diritto alla difesa è garantito allorché ciascuna delle persone interessate ha avuto la possibilità di presentare le sue osservazioni scritte e orali sugli addebiti mossi dalla Commissione nei suoi confronti” (parr. 56-58); mentre nelle sentenze rese dei casi Orkem ed Hoechst (Causa 374/87, in Raccolta, 1989, p. 3283 ss. e Cause riunite 46/87 e 227/88, in Raccolta, 1989, p. 2859 ss) la Corte ha sottolineato che, proprio in vista del rispetto del contraddittorio nel procedimento, è altresì necessario “evitare che tali diritti possano essere irrimediabilmente compromessi nel corso di procedure di inchiesta preliminari che possono avere un carattere determinante per stabilire delle prove relative al carattere illecito dei comportamenti delle imprese.”

⁴ Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in *GT-Riv. dir. trib.*, 2009, p. 203 con commento di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*. Il precedente di tale decisione si può rinvenire nella sentenza *Cipriani*, 12 dicembre 2002, causa C-395/00 in materia di accise relativa ad una controversia fra *Distillerie Fratelli Cipriani SpA* contro *Ministero delle Finanze*.

nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente".

In tale pronuncia emergono in modo chiaro i tratti della partecipazione difensiva⁵ ovvero la necessità che il contribuente sia messo al corrente delle contestazioni che l'Amministrazione finanziaria intende muovere nei suoi confronti, per poter manifestare utilmente il proprio punto di vista; la necessità "che l'Amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta", riservandosi il congruo lasso di tempo e, si potrebbe aggiungere, dimostrando che vi sia stata considerazione per gli argomenti difensivi. Evidentemente, la violazione di tali obblighi si tradurrebbe nell'illegittimità della pretesa impositiva per violazione del diritto europeo, con un vizio rilevabile in ogni stato e grado del processo.

Più di recente la Corte di Giustizia EU, il 3 luglio 2014, ha deciso il caso Kamino International Logistics BV, C-129/13, il quale, seppur in tema di dazi doganali, settore armonizzato a livello europeo, è di grande importanza sia teorica che pratica⁶.

La sentenza ribadisce che il diritto alla difesa costituisce "...un principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante".

La Corte di Giustizia, inoltre, rinviene il fondamento normativo di tale principio non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale ma anche nell'art. 41 il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione: tale diritto comporta che ogni

⁵ Così L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, Corr. trib., 2009, p. 3576.

⁶ In dottrina, per un commento si rinvia a A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione può eccepirsi in modo pretestuoso*, in Corr. trib., 2014, p. 2536.

individuo deve essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Ma v'è di più. La Corte ha statuito che tale obbligo di contraddittorio incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniquale volta adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile **non preveda espressamente siffatta formalità** (par. 31 della sentenza Kamino, C-129/13-C-130/13).

In definitiva per i tributi armonizzati vi è un generale obbligo dell'Amministrazione procedente di rispetto del principio del contraddittorio anche in assenza di una norma che espressamente lo preveda.

Ma la Corte di Giustizia va oltre a questa affermazione di principio e segna dei limiti entro i quali poter far valere tale principio dinanzi al giudice nazionale.

Anzitutto la Corte statuisce che il difetto di tale diritto di difesa nella fase procedimentale può essere fatto valere direttamente dai singoli dinanzi ai giudici nazionale.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia, il diritto di essere sentiti garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo e prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi. Tale regola ha l'obiettivo di assicurare una tutela effettiva della persona o impresa coinvolta, consentendo a quest'ultimi di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Tale ultima considerazione ha una rilevanza decisiva nelle limitazioni poste dalla Corte in termini di invalidità degli atti amministrativi non proceduti dal contraddittorio.

Come già ricordato è il giudice nazionale a cui è demandato il compito di dare piena efficacia al diritto dell'Unione Europea e garantire il pieno rispetto del principio del contraddittorio.

Il giudice nazionale, dunque, avendo tale compito, *“può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione*

adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso” (paragrafo 82, sentenza Kamino).

Ciò, beneinteso, non significa che il provvedimento è da annullare solo se il privato o impresa dimostra che il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito. Tale interpretazione, infatti, depotenzierebbe enormemente l'efficacia vincolante di tale principio, il quale potrebbe trovare applicazione solo nel caso in cui nel merito la pretesa sia infondata finendo così per non dare alcuna rilevanza autonoma a tale vizio⁷.

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”* (par. 38 sentenza Kamino).

In altri termini, la mancata attivazione del contraddittorio, in ipotesi in cui questa non sia espressamente disciplinata dal legislatore europeo, potrà tradursi in un annullamento del provvedimento amministrativo ove si dimostri che il contenuto dello stesso *“avrebbe potuto comportare un risultato diverso”*. Da questo punto di vista, non ci dovrebbe essere spazio per valutazioni discrezionali da parte del giudice in termini rilevanza dello scostamento *“del risultato diverso”* rispetto a quanto cristallizzato nel provvedimento amministrativo. Ci sarà solo l'onere di allegare le circostanze in base alle quali si possa dimostrare che se fosse stato attivato il contraddittorio il quadro istruttorio sarebbe mutato e avrebbe portato il procedimento amministrativo ad un *“risultato diverso”*.

Sul punto sarà necessario che i giudici nazionali interpretino in modo restrittivo la possibilità di effettuare tale sindacato evitando che la questione preliminare relativa alla validità *“formale”* dell'atto impugnato - che dovrebbe pertanto esaurirsi in una sommaria deliberazione di non pretestuosità e temerarietà della censura *de qua*

⁷ In tal senso anche Marcheselli, *op. cit.*, *infra*, secondo il quale *“se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rilevarebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito”*.

(senza quindi alcun accesso al “merito” della controversia) – non si traduca in un giudizio sul “merito” della controversia e dunque in un giudizio sulla “fondatezza” o meno della pretesa impositiva, così da vanificare la necessità del contraddittorio endoprocedimentale, quale presupposto procedimentale richiesto ai fini della legittima emissione del provvedimento amministrativo⁸.

In conclusione, i principi statuiti dalla Corte di Giustizia certamente sono applicabili ai tributi armonizzati. In tale ambito, dunque, rientrerebbero non solo la materia doganale ed accise, ma ovviamente anche l’IVA in tutti i casi in cui l’accertamento non è preceduto da un processo verbale di constatazione e non risulti applicabile l’art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in merito alla facoltà del contribuente di presentare deduzioni difensive prima dell’emissione dell’atto impositivo.

Tale principio generale potrebbe essere certamente applicato anche alle imposte dirette nel caso in cui l’amministrazione fiscale di uno Stato membro intenda escludere la possibilità di godere di determinati vantaggi fiscali che possano incidere nell’esercizio di una delle libertà fondamentali garantite dal diritto europeo. Al di fuori di questi casi limitati, il principio del contraddittorio di matrice europea non potrà essere esteso alle imposte dirette in quanto di competenza esclusiva degli Stati membri.

2.2. L’obbligo del contraddittorio nel diritto tributario nazionale.

Sull’applicabilità dell’obbligo del contraddittorio anche

⁸ La Corte di Giustizia statuisce un ulteriore principio di diritto secondo non verrebbe violato il diritto di difesa ed in particolare il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell’adozione di un provvedimento lesivo se il contraddittorio è possibile effettuarlo in una seconda fase procedimentale (ovvero sempre prima di quella propriamente giurisdizionale, come nel caso di specie in sede di reclamo dell’atto) e sempre che il provvedimento non venga portato ad esecuzione prima che il soggetto interessato sia stato sentito. Elemento determinante per giustificare una compressione del principio del contraddittorio risiede nella possibilità di chiedere ad un organo terzo, imparziale, la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato. Tale effettività di tutela, chiaramente, non sarebbe assicurata qualora la sospensione sia rimessa alla discrezionalità della stessa Amministrazione e non a un organo terzo e imparziale. Sui riflessi di tale statuizione nel nostro ordinamento tributario e sulle ulteriori implicazioni nell’ordinamento della sentenza Kamino della Corte di Giustizia, cfr. A. Marcheselli, *op. cit.*, *infra*.

nell'ambito delle imposte dirette, certamente, non esiste un sicuro dato normativo. Al contrario, stante l'inapplicabilità alla materia tributaria dell'art. 13 della l. n. 241 del 1990, la partecipazione del contribuente al procedimento tributario doveva essere espressamente prevista dal legislatore.

Alcuni ritengono che il referente normativo vada rinvenuto nell'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale non deve essere applicato solamente nei procedimenti che si concludono con il rilascio del verbale di chiusura ma anche alle verifiche c.d. a tavolino, in quanto le esigenze di partecipazione del contribuente non possono mutare col mutare della metodologia di indagine seguita dall'ufficio⁹.

E', tuttavia, vero che l'influenza che sta avendo il diritto europeo sul diritto nazionale potrebbe spingere la Suprema Corte di Cassazione a rinvenire il fondamento di tale principio, nei tributi non armonizzati nell'art. 97 della Cost. secondo il principio di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa. Pur in assenza di una norma scritta che preveda l'obbligo di contraddittorio nella fase

⁹ In tal senso cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2002, 314. *Contra* R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, p. 690, secondo cui il comma 7 dell'art. 12 ha previsto la garanzia della partecipazione del contribuente nella fase accertativa solo nel caso in cui vi fossero delle verifiche svolte presso il contribuente. Diversamente non risulta la predisposizione di processi verbali di chiusura nell'ambito di indagini svolte presso gli Uffici. Sul tema in dottrina, si rinvia *ex multis* a M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2369; L. FERLAZZO NATOLI- G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 485; C. MAGNANI, *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in AA. VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 371; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; F. Tundo, *"Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT-Riv. giuri. trib.*, 2010, p. 809. Da ultimo cfr. A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, (a cura di) A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 413.

endoprocedimentale, il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione ex art. 97 Cost. dovrebbe portare alla sua affermazione, come, peraltro, è avvenuto in tema di abuso del diritto da parte delle Sezioni Unite della Cassazione sulla base degli artt. 3 e 53 della Cost.¹⁰ In tal modo si verrebbe ad assecondare un moto evolutivo delle forme dell'intervento pubblico nella materia dei tributi che le adegua agli *standards* europei¹¹. Un supporto fondamentale potrebbe venire dalla forza espansiva dei principi stabiliti dalla CEDU ed in particolare dall'applicabilità dell'art. 6 CEDU anche alla materia tributaria, per ora esclusa nonostante significative aperture¹².

L'obbligo di contraddittorio, viepiù, è stato considerato immanente nel sistema tributario in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento qualora l'Ufficio faccia ricorso a delle presunzioni semplici¹³. Nel presupposto che l'interesse

¹⁰ Sulla necessità di estendere il principio del contraddittorio anche alle ipotesi non espressamente previste cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale dell'ordinamento comunitario*, in Bancadati Fisconline a commento della sentenza CE causa C-349/07. In precedenza si era espresso per la necessità di una sua introduzione F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p. 1938, secondo cui la funzione di imposizione tributaria non può essere svolta secondo il principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., se prima del suo esercizio non vengano sentite le ragioni del soggetto passivo di tale funzione. Conforme successivamente, A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in V. Uckmar (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000, p. 577.

¹¹ A. DI PIETRO, *La tutela del contribuente nel nuovo acquis europeo del diritto tributario formale*, A. Di Pietro (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, p. VII e ss.

¹² Il riferimento è alla sentenza Ravon della Corte europea dei diritti dell'uomo e alla precedente sentenza Jussila. Per un'approfondita analisi della portata espansiva di tale pronunce e più in generale per la tutela del contribuente nell'integrazione giuridica europea si rinvia per tutti a L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

¹³ Così Sentenza della Corte di Cassazione n. 2816 del 2008. Successivamente le Sezioni Unite della Cassazione nella sent. n. 26635 del 18 dicembre 2009 hanno sancito la nullità dell'avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio nell'ambito di un accertamento basato sui parametri e sugli studi di settore

fiscale non possa costituire una deroga al principio di capacità contributiva effettiva, né al diritto di difesa o ai principi del giusto procedimento, è necessario enfatizzare il ruolo del contraddittorio come espressione di un principio generale dell'ordinamento la cui violazione o irregolarità comporterà la nullità insanabile del successivo avviso di accertamento.

In particolare negli accertamenti di tipo presuntivo che operano un sostanziale inversione dell'onere probatorio il contraddittorio è un elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento in quanto costituisce il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento delle presunzioni alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento.

Anche nel caso dell'accertamento di comportamenti elusivi l'Amministrazione finanziaria esercita un'ampia e complessa attività valutativa, soprattutto in relazione alle valide ragioni economiche, la quale viene sempre più frequentemente effettuata tramite il ricorso a presunzioni semplici (o semplicissime), che in quanto tali comportano margini di errore nella determinazione dell'imponibile da sottoporre a tassazione¹⁴.

Come giustamente è stato affermato, anche le disposizioni antielusive incidono sulla consistenza della prestazione patrimoniale¹⁵. Per tale ragione, anche a garanzia dell'efficienza e dell'imparzialità dell'agire amministrativo, il legislatore ha ritenuto opportuno prevedere a carico dell'autorità procedente, come giusto contrappeso alla sua attività valutativa, l'obbligo di interpellare il contribuente, ponendolo in condizione di produrre gli elementi e i dati utili per una corretta ricostruzione della fattispecie.

L'effetto espansivo di tale principio dovrebbe condurre la giurisprudenza a ritenere obbligatorio il contraddittorio anche nelle ipotesi di contestazione di operazioni abusive, ancorché non espressamente previsto¹⁶.

¹⁴ Sull'assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Ufficio in ipotesi di abuso del diritto si rinvia all'attento studio di P. RUSSO, *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in *Il fisco*, 2012, p. 1301.

¹⁵ Cfr. M. Beghin, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3288.

¹⁶ Sul punto si permetta il rinvio a P. Stizza, *L'obbligo del contraddittorio in caso di*

In merito all'art. 12, comma 7 è intervenuta di recente le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza del 29 luglio 2014, n. 18184¹⁷, la quale ha statuito che tale articolo deve essere interpretato 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, poiché detto 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».

La Suprema Corte nella citata pronuncia, inoltre, in modo condivisibile supera quell'erroneo orientamento giurisprudenziale secondo cui era operante, anche nel diritto tributario, il principio di tassatività delle nullità, negando, per questo motivo, che siano da annullare gli accertamenti notificati *ante tempus*.

Statuisce la Cassazione, infatti, che *“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*

contestazione di operazioni abusive nell'ambito dell'imposizione diretta, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p.915.

¹⁷ Per un commento in dottrina, *ex multis*, cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 1137; G. TABET, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti "ante tempus"*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2013, p. 848; A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 11; G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 594. La soluzione indicata dalla Sezioni Unite è stata unanimemente condivisa da tutte le sentenze che se ne sono occupate cfr. Cass., sez. trib., sentt.n. 1869/2014, 2279/2014, 2587/2014, 2595/2014, 5367/2014, 6666/2014 e 7315/2014.

da nullità per le cartelle di pagamento Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della 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”.

In dottrina è stato sostenuto che la mancanza di una previsione espressa di nullità non è dirimente posto che la stessa può essere fondata sul disposto dell’art. 21-octies della l. n. 241 del 1990¹⁸.

Secondo tale ricostruzione dottrinale, infatti, la legge n. 15 del 2005 non ha apportato alcuna innovazione alle conseguenze delle invalidità-nullità dei provvedimenti tributari, ma ha introdotto la regola generale, da applicare anche per gli atti tributari, che il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido (ex art. 21-octies, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241, con la eccezione prevista nel comma 2). Per tale ragione, i provvedimenti impositivi adottati in violazione di legge sono di regola invalidi; l’atto impositivo invalido, anche nei casi in cui è qualificato nullo dalle leggi tributarie, è un atto precariamente efficace, da impugnare entro un termine perentorio.

Quanto alla legittimità di un accertamento *ante tempus* nei casi di particolare e motivata urgenza, la Suprema Corte di Cassazione ha considerato come vizio invalidante non tanto la mera omessa enunciazione nell’atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l’emissione anticipata, bensì nell’effettiva assenza di detto requisito (esonерativo dall’osservanza del termine) la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all’epoca di tale emissione, deve essere provata dall’Ufficio in giudizio.

Tale statuizione è stata criticata in dottrina in quanto da una parte è lo stesso art. 12, comma 7 dello Statuto che stabilisce espressamente che l’urgenza deve essere motivata. Dall’altra, l’obbligo di motivazione non attiene soltanto al contenuto sostanziale degli atti amministrativi, ma in generale alla “decisione” che riguarda i tempi dell’azione amministrativa, specie se si tratta di decisione potenzialmente influente sul contenuto dell’atto, di cui si può sempre dire che sarebbe stato diverso se il contribuente avesse potuto far

¹⁸ In tal senso cfr. F. TESAURO, *op. cit.*

valere le sue ragioni¹⁹.

Per altro verso, in dottrina, si ritiene che la possibilità per l'ente impositore di allegare (e provare) solo in sede processuale i fatti costitutivi della possibilità di esonero dal rispetto del termine, potrebbe costituire una violazione del principio del contraddittorio in sede processuale, poiché il contribuente potrebbe non essere in grado di contestare tali allegazioni, fornendo, così, la prova contraria²⁰.

La più recente giurisprudenza sul punto ha chiarito che le ragioni di particolare urgenza non possono essere generiche ma devono attenere al contribuente e al rapporto tributario in questione (in tal senso cfr. Cass., sent. n. 2587/2014 e Cass. 2595/2014).

Per tale ragione, la scadenza del termine per l'accertamento, in quanto situazione generica e non specifica, è stata considerata di per sé inidonea a giustificare la compressione del diritto al contraddittorio.

Avrà, dunque, valore esonerativo non tanto la mera imminenza della scadenza del termine ma il motivo “*per il quale l'ufficio non si è tempestivamente attivato*”, sempre che si tratti di ragioni “specificamente riferibili al contribuente” (Cass. n. 2587/2014) o alla “concreta fattispecie” (Cass. n. 1869/2014 e 2279/2014).

Correttamente, la giurisprudenza della Cassazione ha ritenuto che fosse illogico che il diritto al contraddittorio procedimentale degrati ad una mera questione formale suscettibile di cedere il passo dinanzi ad esigenze dipendenti dalla scelta dei tempi dell'azione accertativa che solo all'amministrazione finanziaria è rimessa.

2.3. *La portata espansiva dell'art. 12, comma 7 secondo la più recente giurisprudenza di legittimità.*

La recente giurisprudenza di legittimità ha esteso l'ambito applicativo dell'art. 12, comma 7 e il conseguente obbligo di contraddittorio. Nella sentenza n. 20770 dell'11 settembre 2013 la Cassazione ha affermato che l'Agenzia delle Entrate deve consegnare un verbale anche a seguito di accessi che non abbiano dato luogo a ispezioni o verifiche, ma alla semplice richiesta di documenti. Tale pronuncia è importante perché ricollega l'obbligo al contraddittorio ad attività istruttorie diverse dalla verifica. La successiva sentenza di

¹⁹ Così, F. TESAURO, *op. cit.*

²⁰ In tal senso cfr. G. FRANSONI, *op. cit.*

Cassazione del 7 marzo 2014, n. 5373 ha confermato che l'obbligo del contraddittorio si deve estendere anche ai verbali a contenuto "meramente istruttorio" e la sentenza n. 5367, sempre del 7 marzo 2014, ha chiarito definitivamente che, ai fini dell'ambito oggettivo di applicazione del contraddittorio, si deve andare "*al di là del mero tenore testuale della norma*" e, in particolare, che la relativa disciplina è applicabile anche alle attività istruttorie non finalizzate all'emissione di un vero avviso di accertamento.

Sulla base di tali orientamenti, sembra che l'ordinamento italiano abbia scelto una soluzione ancora più forte di quella contemplata a livello di Unione Europea consistente nell'essersi mosso nella direzione dell'ampliamento e del potenziamento del diritto al contraddittorio nella fase d'indagine.

Come sostenuto in dottrina *«In altri termini, sembrerebbe che la giurisprudenza abbia voluto dare rilevanza agli atti comunque previsti dalle norme sull'accertamento per poter "tutelare" in ogni caso l'osservanza del principio, anche a costo di anticipare di molto il contraddittorio (di qui il superamento della soluzione propria dell'ordinamento comunitario)»*²¹.

La recente giurisprudenza di Cassazione, in definiriva, in punto di interpretazione adeguatrice dell'art. 12, comma 7 dello Statuto aveva statuito che *«Pur senza assurgere al rango di principio costituzionale (come in generale ritenuto da C. cost. 103-93 e 210-95), il contraddittorio procedimentale rileva alla stregua di criterio orientativo per il legislatore e per l'interprete (v. C. cost. n. 57-97). E' un criterio, cioè, che al di là della derivazione dai principi fondamentali di diritto comunitario (v. C. giust. 18-12-2008, causa C-349/07, mentovata dalle sezioni unite, e prima ancora C. giust. 14-2-1990, causa C-301/87) è esso stesso funzionale all'apprezzamento di conformità dell'azione amministrativa ai canoni di trasparenza e di buon andamento»* (così Cass., 28 marzo 2014, n. 7315)²².

Per tale via si era finito per estendere l'ambito applicativo dell'art. 12, comma 7, anche alle ipotesi non espressamente previste.

²¹ Così G. FRANSONI, op. cit.

²² Per un commento alla sentenza si rinvia in dottrina a G. RAGUCCI, *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento "ante tempus"*, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2014, p. 657.

Nel frattempo, tuttavia, non è mancata una pronuncia in senso contrario. La sentenza di Cassazione n. 13588 del 2014, infatti, ha ritenuto inoperante l'art. 12, 7 comma nel caso di accertamenti a "tavolino", erroneamente interpretando la sentenza Sabou della Corte di Giustizia Europea del 22 ottobre 2013, C-276/12.

La sentenza della Corte di Giustizia ha semplicemente chiarito che il rispetto del diritto di difesa del contribuente non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta d'informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto, in base alla Direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (par. 44 della sentenza Sabou). Per la Corte di Giustizia EU occorre distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta di informazioni da quella propriamente contraddittoria fra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica. Da questo punto di vista, nulla è cambiato rispetto ai precedenti arresti giurisprudenziale della Corte EU, la quale nella stessa sentenza Sabou ha confermato che il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniquale volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

L'erroneità della tesi della Suprema Corte è evidente, in quanto ha negato che un'istruttoria in Ufficio non esigerebbe un preventivo contraddittorio con il contribuente prima della notifica dell'atto impositivo, quando la Corte di Giustizia, anche nella sentenza Sabou, ne ha ribadito l'essenzialità in relazione alla fase accertativa, successiva alla fase di indagine²³.

Un ulteriore profilo di criticità risiede nel fatto che se venisse seguito tale orientamento della Cassazione, quantomeno a livello europeo per i tributi armonizzati, si compromettere in modo evidente

²³ In termini critici cfr. R. IAIA, *Escluso l'obbligo di contraddittorio in caso di accertamento non preceduto da verifiche in loco?*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2737.

l'effettività del principio del contraddittorio il quale dipenderebbe dalla tipologia di accertamento scelto dall'Ufficio accertatore. Infatti, potrebbe trovare applicazione solo nel caso di accessi, ispezioni e verifiche presso il soggetto controllato.

2.4. La sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 18 settembre 2014 n. 19667 in tema di obbligo del contraddittorio.

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 18 settembre 2014 n. 19667 ha posto fine al dibattito giurisprudenziale sulla presenza nel nostro ordinamento tributario nazionale di un principio immanente di obbligo di contraddittorio nella fase procedimentale.

La Suprema Corte di Cassazione, anzitutto, osserva che è opinione comune in dottrina che è priva di qualsiasi ragionevolezza l'escludere dalla "partecipazione" il soggetto d'imposta: la partecipazione e l'accesso sono compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello statuto del contribuente e non secondo i modelli della legge n. 241 del 1990, coerentemente con quanto quest'ultima dispone, nel non escludere i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinviando in materia alle norme speciali per detti procedimenti previsti.

Partendo da questo assunto, la Suprema Corte elenca una serie di norme dello Statuto dei diritti del contribuente le quali non rappresenterebbero altro che la riproduzione, nell'ambito di uno speciale procedimento amministrativo, di alcune delle fondamentali regole dettate dalla legge n. 241 del 1990 sul procedimento in generale:

a) art. 5 che obbliga l'amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria; b) art. 6 che obbliga l'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario, mediante la comunicazione nel luogo di effettivo domicilio e a 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». 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; c) art. 7 che sancisce l'obbligo della motivazione degli atti, secondo il principio codificato dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990; d) art. 10, comma 1, che fissa il fondamentale principio secondo il quale *«i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede»*, che ribadisce in questa forma quella garanzia di decisione partecipata che costituisce la *ratio* della previsione normativa espressa dall'art. 7 della legge n. 241 del 1990; e) art. 12, comma 2, a norma del 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»*.

Da tali norme, emerge, chiaramente, per le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione che *«la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la proposizione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili»*. Continua la Corte *«Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.»*

In tal modo, la Suprema Corte rinviene il fondamento del diritto al contraddittorio negli art. 24 e 97 Cost, estendendo, così, l'ambito applicativo dell'art. 24 Cost. anche alla fase procedimentale.

A supporto di tale ricostruzione la Suprema Corte cita le più importanti sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite che si sono espresse sul punto: 1) sentenza n. 16412 del 2007 delle Sezioni

Unite a proposito dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella; 2) sentenza n. 26635 del 2009, Cassazione a SS.UU, in materia di accertamenti mediante standard o studi di settore, secondo il quale il contraddittorio (endoprocedimentale) deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa; 3) la citata sentenza di Cassazione a SS.UU. n. 18184 del 2013 sull'art. 12, comma 7; 4) la sentenza della Cassazione, Sez. Tributaria, in ordine alla previsione del comma 4, dell'art. 36-ter del d.p.r. n. 600 del 1973. Secondo la Suprema Corte di Cassazione il mancato rispetto della comunicazione ivi prevista comporta la sanzione dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista dalla norma, poiché il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali.

A corroborare tale conclusioni sono richiamate le sentenze dalla Corte di Giustizia EU, Sopropè e Kamino, prima citate.

Per tutte queste ragioni ha risolto il caso sottoposto alla sua attenzione statuendo che *«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»*.

In conclusione, con tale sentenza, anche sul fronte dei tributi non armonizzati, ovvero dell'imposizione diretta, il principio del contraddittorio trova il suo fondamento, anche in difetto di una espressa previsione normativa, come principio immanente dell'ordinamento, negli artt. 24 e 97 Cost.

4. Le conseguenze derivanti dalla violazione dell'obbligo del contraddittorio nella fase endoprocedimentale.

Una volta verificata l'esistenza dell'obbligo del contraddittorio si

pone il problema di verificare le conseguenze, sul piano dell'invalidità del successivo avviso di accertamento, della mancata attivazione dello stesso da parte dell'Ufficio²⁴.

Nell'attuale ordinamento tributario sono poche le ipotesi di nullità testuali. Con riferimento all'obbligo del contraddittorio nell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600 del 1973 è contenuto l'obbligo di invitare il contribuente a esporre le proprie deduzioni "a pena di nullità"; di espressa nullità parla anche l'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente con riferimento alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni; mentre gli artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600 del 1973 non contengono la previsione di alcuna sanzione in tal senso, pur prevedendo un obbligo di contraddittorio, come pure l'art. 38 d.p.r. n. 600 del 1973, in tema di accertamento sintetico; lo stesso dicasi anche con riferimento all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Diversamente, il contraddittorio assume massima rilevanza anche in materia di sanzioni amministrative, in quanto l'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede l'invito obbligatorio al contribuente per la presentazione delle deduzioni difensive ed impone all'Ufficio, sempre a pena di nullità dell'atto, la cd. motivazione rafforzata.

Come sottolineato in dottrina²⁵ con riferimento alle ipotesi di nullità testuali come quella contenuta nell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600 del 1973, il legislatore ha individuato nell'invio al contribuente della richiesta di chiarimenti (recante le prescritte indicazioni) un presupposto procedimentale indispensabile ai fini della validità "formale" di tale atto. Conseguentemente, il mancato invio della richiesta, precludendo lo svolgimento di una fase necessaria del procedimento di accertamento, determina (per derivazione) l'illegittimità del provvedimento finale del procedimento ovvero l'illegittimità "formale" dello stesso per carenza di un presupposto

²⁴ Sulle conseguenze della violazione del contraddittorio si rinvia *ex multis* al contributo di A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 137 ss.; S. Zaga, *op. cit.*, p. 287 e ss. L'influenza del diritto europeo nella disciplina generale sull'azioni amministrativa è analizzata da L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729.

²⁵ Cfr. S. ZAGA, *op. cit.*, p. 307 e ss.

legittimante l'esercizio del potere di accertamento.

Inoltre, sebbene la norma parli di "nullità", tale nozione non può intendersi nel significato di nullità *ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990, bensì nel diverso significato di annullabilità; pertanto, tale invalidità è destinata ad essere sanata in caso di omessa deduzione del relativo vizio di legittimità ("formale") nel ricorso proposto dal contribuente avverso l'avviso di accertamento emesso in assenza di tale presupposto procedimentale²⁶. Nè potrà dirsi operante l'efficacia sanante di cui all'art. 21-octies, 2 comma, per un principio di specialità della norma tributaria su quella generale amministrativa, quand'anche ritenuta applicabile al diritto tributario.

La previsione espressa della nullità attribuirebbe al vizio un peso decisivo tale da escludere che il provvedimento, emesso in assenza di contraddittorio, possa essere poi "sanato" dal giudice in quanto, anche ove il contribuente avesse partecipato, non avrebbe potuto fornire elementi decisivi per modificarne il contenuto, *ex art. 21-octies*, 2 comma²⁷.

Una seconda ipotesi di invalidità che potrebbe interessare l'avviso di accertamento è quella conseguente al mancato adempimento dell'obbligo di motivazione "rafforzata". Ai sensi dell'art. 37-bis, l'Amministrazione finanziaria è obbligata, "*a pena di nullità*" dell'avviso di accertamento, ad indicare in modo specifico nella motivazione di tale atto le ragioni per le quali ha ritenuto di disattendere le giustificazioni fornite dal contribuente.

Anche in questo caso la violazione della disciplina del contraddittorio si traduce in un vizio di motivazione dell'atto impositivo che ne comporta l'annullabilità e non la nullità *ex art. 21-septies* (tale da impedire all'atto di assolvere alla sua funzione tipica). Pertanto, anche questo vizio verrà "sanato" nel caso in cui non venga dedotto tra i motivi del ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento, così come accade, in via generale, per qualsiasi vizio attinente la motivazione dell'atto²⁸.

²⁶ In tal senso *ex multis* S. ZAGÀ, *op. cit.*, p. 311 il quale nella nota 45 cita la dottrina conforme a tale orientamento.

²⁷ Così A. FANTOZZI, *op. cit.*

²⁸ Così S. ZAGÀ, *op. cit.*, p. 314. L'Autore continua osservando che «il vizio motivazionale *de quo* debba ravvisarsi non solo nel caso in cui l'Ufficio ometta completamente di indicare le ragioni per cui ha ritenuto di disattendere le

Se è chiaro il regime delle invalidità per difetto di contraddittorio in tutte quelle ipotesi di nullità testuali, per tutte le altre ipotesi, in assenza di un'espressa previsione di legge è necessario che l'interprete trovi la soluzione in via ermeneutica²⁹. In proposito la legge n. 15 del 2005 non ha apportato alcuna innovazione, introducendo, solamente, una regola generale, da applicare anche per gli atti tributari secondo la quale il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido (ex art. 21-octies, comma 1, della l. 7 agosto 1990, n. 241, con la eccezione prevista nel comma 2).

In estrema sintesi, dunque, i provvedimenti impositivi adottati in violazione di legge sono invalidi ed anche nei casi in cui è qualificato nullo dalle leggi tributarie, è un atto precariamente efficace, da impugnare entro un termine perentorio.

Il profilo di maggiore rilevanza sembra essere quello dell'applicabilità a tali ipotesi dell'art. 21 octies, 2 comma della l. n. 15 del 2005 modificativa della l. n. 241 del 1990 il quale 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”*³⁰.

Si tratta dell'accentuarsi del profilo funzionale dell'azione della pubblica amministrazione in cui la concezione eminentemente formale

giustificazioni fattuali e/o di diritto (cc.dd. fatti “secondari”) introdotte(i) dal contribuente nell'istruttoria procedimentale, ma anche nel caso in cui l'Ufficio si limiti a motivare sul punto con formule di stile ovvero con argomenti irragionevoli e/o contraddittori. Chiaramente, in tutti questi casi il riscontro processuale del difetto di motivazione (così come anche il riscontro del vizio procedimentale di mancata attivazione del contraddittorio), quale vizio di legittimità “formale” dell'atto impositivo, precluderà giocoforza l'accesso al “merito” della controversia».

²⁹ Così F. TESAURO, op. cit.

³⁰ Sulle diverse posizioni dottrinali circa l'applicabilità della legge n. 241 del 1990 in materia tributaria si rinvia all'articolo A. FANTOZZI, op. cit., p. 150 e ss.

dell'invalidità è recessiva rispetto alla valorizzazione del risultato come parametro in base al quale giudicare la validità degli atti da essa emessi.

Per tale motivo si sono degradati a mere irregolarità tutti quei vizi formali che si ponessero come mere condizioni di regolarità dell'atto amministrativo affinché la loro violazione non si traducesse nell'invalidità dell'atto stesso.

Dal punto di vista tributario la dottrina³¹, pur con diverse argomentazioni, sembra aver escluso l'applicabilità dell'art. 21 octies, 2 comma. Oltretutto l'omessa attivazione del contraddittorio costituirebbe un'espressa violazione dei principi stabiliti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, in forza del quale "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede".

In tal senso milita anche l'insegnamento delle Sezioni Unite della Cassazione che nella sent. n. 26635 del 18 dicembre 2009 ha sancito la nullità dell'avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio nell'ambito di un accertamento basato sui parametri e sugli studi di settore.

Non solo. Tutta la giurisprudenza citata in precedenza, in tema di art. 12, comma 7, a partire dalla Sezioni Unite della Cassazione ha riconosciuto l'invalidità dell'avviso di accertamento per difetto di contraddittorio, senza che possa ritenersi operante l'art. 21 octies, 2 comma. Tuttavia, la stessa sentenza a Sezioni Unite, in modo non condivisibile, ha ritenuto che l'obbligo di motivazione degli atti tributari, sanzionato con la nullità, ha per oggetto solo "*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche*" che sono alla base del tributo accertato e non anche all'obbligo di motivazione, peraltro *expressis verbis* previsto dalla norma, relativo alle ragioni di particolare e motivata urgenza in grado di legittimare un accertamento *ante tempus*, comprimendo così il diritto del contribuente di partecipare al procedimento di accertamento, emettendo l'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni.

³¹ Cfr. S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, p. 495 ss.; M. Basilavecchia, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, p. 357.

In dottrina, condivisibilmente, era stato ritenuto che laddove l'Amministrazione finanziaria non motivasse le ragioni di particolare urgenza, l'atto impositivo sarebbe stato invalido sotto forma di vizio di motivazione degli atti impositivi, riconducibile (non già alla previsione di cui all'art. 21-septies, bensì) alla previsione di cui all'art. 21-octies, 1° co., con la precisazione che per tale vizio di legittimità ("formale") non può trovare applicazione la speciale regola "sanante" prevista dal secondo comma (primo periodo) del medesimo articolo³².

Conseguentemente, se l'Amministrazione finanziaria avesse ommesso di motivare l'avviso di accertamento in punto di ricorrenza di tali presupposti legittimanti, tale atto sarebbe stato evidentemente illegittimo per difetto di motivazione.

La dottrina ha analizzato altre ipotesi di invalidità dell'atto impositivo per difetto di contraddittorio a cui si rinvia³³.

Nell'ambito di tali differenti ipotesi mette conto segnalare l'ipotesi di invalidità per difetto di motivazione nel caso in cui l'Ufficio non motivi l'atto impositivo anche sulle ragioni che lo avrebbero indotto a non considerare gli elementi indicati dal contribuente in sede di contraddittorio (c.d. obbligo di motivazione rafforzata)³⁴. L'atto impositivo dovrà ritenersi annullabile per vizio di

³² In senso conforme, con specifico riferimento al vizio invalidante conseguente alla violazione delle regole di contraddittorio previste dall'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, si veda S. ZAGA, *op. cit.*, p. 335; C. CALIFANO, *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. it.*, 2010, 1444 ss. A favore dell'annullabilità dell'atto impositivo per violazione delle regole del contraddittorio ex art. 12, co. 7, l. n. 241 del 1990, si vedano, tra gli altri, anche A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., 157; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, cit., 693 ss.

³³ Cfr. S. ZAGÀ, *op. cit.*, p. 339 e ss.

³⁴ In tal senso nell'ambito della giurisprudenza di merito si veda, tra le altre, Comm. trib. reg. Lombardia, sez. dist. di Brescia, sent. del 24 maggio 2012 n. 70/65/12; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. IV, sent. dell'1 febbraio 2012, n. 10; Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, sent. del 20 aprile 2009, n. 233; Comm. trib. prov. Ragusa, 25 gennaio 2002, n. 426; tuttavia, in senso contrario cfr. Comm. trib. prov. di Torino, sez. I, sent. del 14 gennaio 2011, n. 3; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXIII, sent. del 28 settembre 2007, n. 492 (tutte in banca dati *Fisconline*). Sempre in senso contrario, nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, si veda Cass., 22 febbraio 2011, n. 4324. Peraltro, la necessità di vagliare le deduzioni difensive presentate dal contribuente è stata sostenuta anche dalla stessa Agenzia delle entrate

motivazione, tutte le volte in cui l'Ufficio ometta di indicare le ragioni per le quali non sono stati presi in considerazione gli elementi conoscitivi introdotti nel procedimento dal contribuente³⁵.

In conclusione, in tutte le ipotesi di obbligo di contraddittorio previsto dalla legge, la sua mancata attivazione produce l'invalidità dell'atto impositivo *sub specie* di annullabilità anche se non espressamente prevista. Si ritiene che dovrà essere annullato anche l'atto impositivo che non motivi sulle ragioni per le quali non ritiene fondati i chiarimenti del contribuente.

In tutti questi casi, infatti, il contraddittorio si pone come fattispecie integrante della previsione normativa, senza la quale l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Ufficio risulterebbe viziato da una nullità per violazione di legge. Di tal che potrebbe essere esteso il principio riconosciuto da una illuminata dottrina, pur nel diverso caso di richiesta di chiarimenti ex 36-ter del d.p.r. n. 600 del 1973, secondo cui tali forme di contraddittorio si inseriscono nella fase del procedimento accertativo più che in quello della mera acquisizione di dati e notizie. Con la conseguenza che la carenza o le irregolarità di tale adempimento, assunto a fase necessario del procedimento, dovrà comportare l'illegittimità del provvedimento finale anche in assenza di un'espressa previsione normativa³⁶.

Da tutto ciò ne consegue che nel caso di attivazione del

nella nota del 14 ottobre 2009, n. 142734.

³⁵ La rilevazione di tale vizio (difetto di motivazione per mancata considerazione delle osservazioni del contribuente) comporta l'annullamento dell'atto impugnato senza che possano aprirsi discorsi sul "merito" della controversia. In tal senso si veda anche Comm. trib. reg. Lombardia, sez. dist. Brescia, n. 70/65/12 del 24 maggio 2012.

³⁶ Così S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, III edizione, Torino, p. 302. Di recente cfr. S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 523. Come ricordato nel precedente paragrafo, tale posizione dottrinale è stata condivisa dalla Corte di Cassazione n. 15311 del 2014 in tema di art. 36-ter, comma 4. In tal caso la Suprema Corte ha ritenuto che la sanzione dell'invalidità, pur non essendo espressamente prevista, deriva dal sistema ordinamentale comunitario e nazionale ed in particolare dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali.

contraddittorio e di risposta del contribuente, l'ufficio dovrà tenere in debita considerazione le osservazioni del contribuente al fine di non rendere vano, nei fatti, l'attivazione del contraddittorio stesso. In altre parole il contraddittorio anticipato non deve essere trasformato in un mero passaggio formale ma l'Ufficio dovrà dare conto nella motivazione delle ragioni che eventualmente la porteranno a disattendere la posizione del contribuente (la c.d. motivazione rafforzata). Anche con riferimento a questo si può richiamare le sentenze della Cassazione a Sezioni Unite, n. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009 che hanno specificato che *“la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio”*.

Pertanto, nel caso in cui l'Ufficio omettesse di considerare le osservazioni del contribuente in sede di contraddittorio, l'atto di accertamento sarebbe illegittimo per difetto di motivazione come riconosciuto dalla Corte di Cassazione in un caso nel quale l'Ufficio non aveva adeguatamente replicato alle deduzioni del contribuente in sede di applicazione del redditometro³⁷.

Le stesse conclusioni in termini di invalidità dell'atto impositivo possono trarsi anche in tutti quei casi in cui l'obbligo del contraddittorio non sia prevista da alcuna specifica norma ma si ricava dalla giurisprudenza europea e nazionale che con la recente sentenza a Sezioni Unite del Cassazione del 18 settembre 2014 ha riconosciuto tale principio come immanente nell'ordinamento ed espressione degli artt. 24 e 97 della Cost.

4. Conclusioni

Nel presupposto che l'interesse fiscale non possa costituire una deroga al principio di capacità contributiva effettiva, né al diritto di difesa o ai principi del giusto procedimento così come sanciti anche dalle più volte citate sentenze della Corte di Cassazione a sezione unite, è necessario enfatizzare il ruolo del contraddittorio come espressione di un principio generale dell'ordinamento la cui violazione o irregolarità

³⁷ Cass., 22 febbraio 2008, n. 4624. In tal senso in dottrina cfr. M. MARCHESELLI, *op. cit.*

comporterà la nullità insanabile del successivo avviso di accertamento.

In particolare negli accertamenti di tipo presuntivo che operano un sostanziale inversione dell'onere probatorio il contraddittorio è un elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento in quanto costituisce il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della presunzioni basate sulle spese sostenute ovvero sull'elaborazione redditometrica alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente.

Il fatto che il principio del contraddittorio non rappresenti una prerogativa del moderno Stato di diritto ma, al contrario, nella sintetica formulazione dell' *audi et alteram partem*, risalga al diritto romano, dovrebbe far riflettere sul suo vero significato: ogni sistema di diritto che pretenda di instaurare una "legalità veduta non già come mera legalità-legittimità, ma come legalità-giustizia"³⁸, non può rimandare al momento giurisdizionale la tutela delle situazioni giuridiche del cittadino e, anzi, gli interessi giuridici sottesi devono trovare soddisfazione già nella fase di formazione dell'atto, del farsi del potere.

Per tale ragione, una volta riconosciuto che l'obbligo del contraddittorio è un principio immanente nell'ordinamento tributario, l'Ufficio dovrà essere prestata massima attenzione al fase del contraddittorio il quale non dovrà essere un mero passaggio formale ma dovrà incidere profondamente nell'adozione del provvedimento finale quantomeno obbligando, a pena di invalidità, l'Amministrazione a dare conto nella motivazione delle ragioni per le quali sono state disattese le ricostruzioni effettuate dal contribuente.

Solo così si riuscirà a comporre, nel giusto procedimento, le contrapposte esigenze dell'interesse del fisco alla pronta riscossione del tributo e l'interesse del contribuente di essere tassato in base alla sua effettiva capacità contributiva.

³⁸ Sul punto cfr., le ampie considerazioni generali di G. ROEHRSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *La disciplina generale del procedimento amministrativo* (Atti del XXXII Convegno di studi di scienza dell'amministrazione), Milano, 1989, p. 72 ss

PAOLO STIZZA

Dottore di ricerca in diritto pubblico e
tributario nella dimensione europea