

Statuto del contribuente

# Nel diritto nazionale l'accertamento non è (sempre) nullo se manca il contraddittorio

Cassazione, SS.UU., Sent. 9 dicembre 2015 (6 ottobre 2015), n. 24823 - Pres. Rovelli - Rel. Cappabianca (*stralcio*)

*Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Contraddittorio endoprocedimentale - Tributi non armonizzati - Obbligatorietà - Obbligo sancito da specifiche norme - Necessità - Tributi armonizzati - Violazione dell'obbligo del contraddittorio - Nullità dell'accertamento*

**In materia di tributi "non armonizzati" l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di attivare con il contribuente il contraddittorio endoprocedimentale in tutti i casi in cui tale obbligo risulti sancito da specifiche norme, pena l'invalidità dell'atto di accertamento; in tema di tributi "armonizzati", invece, qualora venga violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'atto di accertamento è invalido in ogni caso, trovando diretta applicazione il diritto dell'Unione Europea.**

## Svolgimento del processo

(*Omissis*)

## Motivi della decisione

### I - La questione rimessa e la sua prospettazione

#### 1. La questione

La questione rimessa all'esame di queste Sezioni Unite investe il punto centrale della controversia. Concerne, infatti, il se le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dalla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni; rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza) si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ovvero se esse - in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, eventualmente riferibile a dati normativi *aliunde* desumibili nell'ordinamento nazionale o in quello dell'Unione Europea - operino pure in relazione agli accertamenti

conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre Pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. "verifiche a tavolino"). Ciò con la specificazione, ove si accedesse alla soluzione della generalizzata applicazione della garanzia del contraddittorio procedimentale, delle concrete modalità di sua attuazione in relazione alle verifiche non direttamente contemplate dalla disposizione sopra citata nonché delle conseguenze della sua inosservanza. (*Omissis*)

### IV - L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario ed il diritto nazionale

#### 1. La Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7

Procedendo secondo l'*iter* sopra descritto, si riscontra, in primo luogo, che la previsione della Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale; e, dunque, dell'obbligo dell'Amministrazione medesima, ogni qual volta si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente e pur in assenza di specifica norma positiva che per quel provvedimento lo sancisca, di attivare con l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto. Emerge infatti, viceversa, che le garanzie fissate nella Legge n. 212

del 2000, art. 12, comma 7, (v. sopra *sub 2 - 1*) trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali (cfr.: Cass. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10381/11). Nel senso indicato militano univocamente il dato testuale della rubrica ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e, soprattutto, quello della Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 1, (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite *in loco*), che, esplicitamente, si riferisce agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali"; ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, richiamato, in tema di imposte dirette dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, e, in materia di imposta di registro, dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53-bis, (del che, in particolare, non sembra aver tenuto conto Cass. 2594/14, quando riferisce all'ambito degli accessi e delle verifiche rilevanti ai fini della previsione della Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, gli accertamenti fondati su indagini su conti correnti bancari v. sopra, *sub 2<sup>^</sup> - 2*). Si è, dunque, in presenza di una situazione, in cui il ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale comporterebbe un'innammissibile interpretazione *abrogans* di parte qualificante del dato normativo. Ciò tanto più in considerazione del fatto che non irragionevole proiezione teleologica del riportato dato testuale - univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale di cui alla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, alle sole verifiche *in loco* - è riscontrabile nella peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali. Al riguardo, non può, d'altro canto, trascurarsi di riflettere, ulteriormente, sul fatto che Cass., ss.uu.,

18184/13 - nel definire il principio di diritto affermato (in merito alla nullità, pur non espressamente comminata, dell'atto impositivo emanato senza il rispetto del termine dilatorio di cui alla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7) - ha, non a caso, espressamente correlato la decorrenza del termine dilatorio, destinato all'espletamento del contraddittorio, al momento del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni "al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività".

## **2. Norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7**

L'approfondimento dell'indagine porta ad escludere che una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario possa essere riferita a norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. In proposito, deve rilevarsi che la Legge n. 241 del 1990, ("Nuove norme in materia di procedimento amministrativo.") - nel regolare, al capo terzo, la "partecipazione al procedimento amministrativo", tra l'altro contemplante (all'art. 7) l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare agli interessati l'"avvio del procedimento", al fine di consentirne l'interlocuzione prima dell'adozione del definitivo provvedimento amministrativo - esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista "i procedimenti tributar per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano...". Deve, inoltre, osservarsi che a siffatta previsione offre rispondenza una normativa tributaria, nel cui ambito non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e ne possa essere considerata la fonte, ma si rinvengono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi. In particolare, al riguardo, rilevano: la già esaminata Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente; la Legge n. 549 del 1995, art. 3, comma 185, e Legge n. 146 del 1998, art. 10, comma 3-bis, (introdotto dalla Legge n. 311 del 2004, art. 1, comma 409, lett. b), in tema di "accertamenti standardizzati" (v. sopra *sub 2<sup>^</sup> - 3*); il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, comma 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis, comma 3, nonché la Legge n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, con riferimento alle liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-ter, comma 4, in rapporto al controllo formale delle dichiarazioni ai fini

## Giurisprudenza Sezioni Unite

delle imposte dirette; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 7, (come modificato dal D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1, convertito in Legge n. 122 del 2010), in tema di accertamento sintetico; l'art. 110, comma 11, (e, in precedenza, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7-ter), in tema di recupero a tassazione di deduzioni di costi relativi ad operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi *Black list*; l'art. 37-bis, comma 4, (introdotto dal D.Lgs. n. 358 del 1997, ed abrogato dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 2), in merito agli accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso di diritto (anche innominate: v. sopra *sub 2<sup>a</sup> - 4.2*); la Legge n. 212 del 2000, art. 10-bis, comma 6, (introdotto, in sostituzione della disposizione prima esaminata, dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 1); il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4-bis, (introdotto dal D.L. n. 1 del 2012, art. 92, comma 1, convertito in Legge n. 27 del 2012), in materia doganale. D'altro canto, il complementare compenetrarsi delle due riportate discipline (quella sul procedimento amministrativo e quella sul procedimento tributario) comporta che la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici lungi dal poter assurgere ad indice dell'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale - assume, ineludibilmente, la valenza opposta.

### 3. Argomenti sistematici

Che nell'ordinamento nazionale non esista, allo stato, un principio generale, per il quale, anche in assenza di specifica disposizione, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, si ricava anche, indirettamente, da ulteriori significativi dati sistematici. Ci si riferisce, in particolare, alla circostanza che il D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1, convertito in Legge n. 122 del 2010, ha introdotto l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamento sintetico "con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente Decreto" e che, al fine di adeguare la disciplina nazionale in materia doganale a quella Europea, il D.L. n. 1 del 2012, art. 92, comma 1, convertito in Legge n. 27 del 2012, ha introdotto nella previsione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, il comma 4-bis, contemplante l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale anche per l'ipotesi di "revisione eseguita in ufficio", e quindi, di accertamento c.d. "a tavolino". Risultando così asseverato a contrario, da entrambe le disposizioni, il convincimento che, allo stato attua-

le della legislazione, non sussiste, nell'ordinamento tributario nazionale, una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. Ancor più incisivo, nel senso indicato, è, forse il rilievo che la Legge n. 23 del 2014, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, inserisce tra i principi e criteri direttivi della delega la "previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" (cfr. l'art. 1, comma 1, lett. b), nonché il rafforzamento del "contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (v. l'art. 9, comma 1, lett. b).

### 4. Il contraddittorio endoprocedimentale e gli artt. 24 e 97 Cost.

L'esistenza di un generalizzato obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario non può essere direttamente ancorato agli artt. 24 e 97 Cost. Le garanzie di cui all'art. 24 Cost., attengono, testualmente, all'ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2, sia per collocazione, tra il comma 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all'ambito giudiziale), sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado". Né è condivisibile il rilievo (riportato a p. 14 dell'ordinanza interlocutoria) secondo cui - essendo il giudizio tributario caratterizzato da un'istruttoria giudiziale monca della possibilità di raccogliere prove costituente davanti a giudice terzo e, dunque, di rinnovare davanti ad esso eventuali dichiarazioni di persone informate dei fatti raccolte dai verbalizzanti in sede amministrativa e dotate di valore indiziario - l'anticipazione dei poteri partecipativi del contribuente a momento anteriore all'emanazione dell'atto impositivo, si proietterebbe (ponendo rimedio ad una supposta situazione di "disparità delle armi" in dotazione alle parti processuali), sulla stessa effettività della tutela giudiziale del contribuente.

In proposito mette conto, in primo luogo, rilevare che l'affermazione del principio della generalizzata operatività del contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario nella prospettiva sopra indicata dovrebbe, in ogni caso, inevitabilmente transitare attraverso declaratoria d'incostituzionalità della normativa ordinaria in precedenza esaminata, che, come si è visto (v. i precedenti nn. 1, 2 e 3), conduce invece, univocamente, alla soluzione inversa. Come pure evidenziato dall'ordinanza di rimessione, un'interpretazione costituzionalmente orientata presuppone infatti, ineludibilmente, un quadro normativo al quale sia possibile attribuire una pluralità di significati, di cui (almeno) uno conforme al ritenuto tenore della Carta costituzionale.

Ma, in disparte l'esposta considerazione, decisivo, in proposito, si rivela il rilievo che, secondo la giurisprudenza del giudice delle leggi (v. C. cost. 18/00) e reiterate pronunzie di questa Corte il giudizio tributario, seppur nella sua particolarità, non viola, per la caratteristica qui in esame, il principio c.d. della "parità delle armi", cui da copertura costituzionale l'art. 111 Cost., giacché, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale sancito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d'indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente (cfr. in tal senso, tra le altre, Cass. 5018/15, 11785/10, 16032/05, 4269/02). Non va, infine, trascurato di considerare che la stessa disciplina comunitaria - certamente più avanzata in tema di contraddittorio endoprocedimentale (v. *infra*, sub 5<sup>^</sup> - 2) - esclude esplicitamente che, in seno al procedimento tributario, l'acquisizione delle prove debba avvenire in contraddittorio: "l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista" (cfr. sentenza 22.10.13, in causa C-276/12 Jiri Sabou: punto 41). Non diversamente, l'art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indicatore dell'infedeltà del contraddittorio endoprocedimentale; né in seno al procedimento amministrativo (in relazione al quale l'obbligo del contraddittorio procedimentale è generalizzatamente sancito da legge ordinaria (v., in particolare, il precedente punto 2) né, tanto meno, con riguardo allo specifico procedimento tributario, per il quale la normativa ordinaria espressamente esclude la sussistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, riconoscendo la ricorrenza dell'obbligo correlativo solo in presenza di specifica previsione (v. *ibidem*). (Omissis)

### 5. Valutazioni conclusive

Tutti i parametri normativi di riferimento portano, dunque, recisamente ad escludere che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

D'altro canto, come emerge dalla stessa ordinanza di rimessione, a siffatta interpretazione osterebbe, altresì, la circostanza che, ove vi accedesse, l'interprete -

attesa anche l'eterogeneità della disciplina predisposta per le varie ipotesi di contraddittorio tipizzate - non potrebbe sottrarsi al compito (non congeniale alla funzione) di ricostruire, per le ipotesi non specificamente regolate (e, dunque, mute sul punto), le modalità di concreto esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione.

## VI - Contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria e diritto dell'Unione Europea

### 1. Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, quale diritto fondamentale dell'Unione Europea

L'ordinamento Europeo adotta in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria impostazione diversa. Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. sentenze: 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè; 12.12.02, causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani; 21.9.00, in causa C-462/98 P, Mediocurso c. Commissione; 4.10.96, in causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicazione del diritto alla difesa, principio fondamentale dell'ordinamento Europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè, punti 36 e 37).

Il principio è attualmente codificato nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, la disposizione (che avendo assunto il medesimo valore giuridico dei Trattati, solo con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona avvenuta l'1.12.2009, è, di per sé, *ratione temporis*, applicabile solo ai procedimenti amministrativi conclusi con provvedimenti successivi alla data suddetta), prevede, al 2, che, nell'ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso "il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio" (cfr. Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics).

### 2. Segue: limiti.

Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non è, tuttavia, assunto dalla giuri-

## Giurisprudenza Sezioni Unite

sprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali, posto che anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere a restrizioni, che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale (cfr. Corte giust. 3.7.2014, in cause C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics; 26.9.2013, in C-418/11, *Texdata Software*).

Al riguardo, si è, infatti, puntualizzato, con specifico riferimento a procedimento tributario, che l'obbligo del contraddittorio non investe l'attività d'indagine e di acquisizione di elementi probatori anche testimoniali svolta dall'Amministrazione fiscale, essendosi specificamente affermato che "l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista" (Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou: punto 41). È stato, inoltre, riconosciuto (da Corte giust. 3 luglio 2014, cause C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punto 55, nonché 26.9.2013, in C-418/11, *Texdata Software*, punto 85) - con ciò già ripudiandosi una lettura meramente formalistica del principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale) - che la possibilità di un'audizione successiva, effettuata in esito ad impugnazione di provvedimento sfavorevole, può essere idoneo a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti, seppur alla condizione che la normativa nazionale consenta all'interessato non previamente sentito, di ottenere in via automatica la sospensione dell'esecuzione del provvedimento fino alla sua eventuale riforma.

Si è, soprattutto, affermato (in prospettiva che richiama il pragmatico canone giuspubblicistico della strumentante delle forme) che - avendo il giudice nazionale, in ogni caso, l'obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell'Unione - il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (cfr.: Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punti 78-82 e la precedente giurisprudenza ivi richiamata).

### VI - Divergenze tra disciplina Europea e disciplina nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria

#### 1. Effetti

Alla luce di quanto sopra esposto, deve, dunque, registrarsi che, sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La pri-

ma, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato (v. sopra, *sub 4<sup>^</sup> - 2*). L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'IVA), in detta sfera rientranti.

#### 2. L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in relazione agli accertamenti concernenti tributi "non armonizzati"

Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge. Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 26.2.2013, in causa 617/10, Akeberg Fransson; 26.9.13, in causa C-418/11, *Texdata Software*; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè). I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma (v. anche l'art. 5, comma 2, T.U.E.) non trovano applicazione al di fuori di esse. Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati (C.G. 8.5.14, in causa C-483/12, Pelckmans; ord. 12.7.2012, in causa C-466/11, Currà, sent. 15.11.2011, in causa C-256/11, Dereci).

#### 3. L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in relazione agli accertamenti concernenti tributi "armonizzati"

##### 3.1 Caratteristiche

Nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del

contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato. In tale ambito - al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di "equivalenza" e di "effettività" (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics, punto 82) - opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria (v. prec. cap. V), sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell'uno e nell'altro caso tuttavia (non potendo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria ricevere attuazione che nella complessità delle relative articolazioni), sempre che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (con riferimento a rettifiche IVA "a tavolino", in tal senso, Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15; v. sopra *sub* 2<sup>^</sup> - 4.2).

**3.2 Definizione del limite di rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamenti relativi a tributi "armonizzati"**

Resta, allora, da definire la concreta portata del principio, secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso". In astratto, si potrebbe essere indotti a ritenere che la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, implichi l'effetto della nullità (parziale o totale) dell'accertamento soltanto se il contribuente fornisca in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d'illegittimità o l'infondatezza (totale o parziale) della pretesa fiscale. La soluzione non appare, tuttavia, convincente. Secondo l'indicata impostazione, infatti, la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe, nella sostanza, deprivato di ogni rilevanza, venendo, in realtà, tutto rimesso, (non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo) alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza. E, in tal modo, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe, di per sé, in assoluto derubricato a precetto senza sanzione, in contrasto con la stessa configurazione offertane dalla giurisprudenza della

Corte di Giustizia. L'impostazione si pone, d'altro canto, in aperta contraddizione con la suddetta giurisprudenza, laddove questa afferma che, ai fini considerati, non può obbligarsi l'interessato "a dimostrare che la decisione... avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale". (cfr.: Corte giust. 1 ottobre 2009, in C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares, punto 94; 2 ottobre 2003, in C-194/99, Thyssen Stani/Commissione, punto 31; 8 luglio 1999, causa C-51/92, Hercules Chemicals/Commissione, punto 81). Gli esposti rilievi e il tenore della giurisprudenza comunitaria appena richiamata, inducono, quindi, a ritenere che la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, vada inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

Più in particolare, deve, dunque, affermarsi che in relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13).

**4. Duplicità di regime giuridico: prospettive di superamento**

Il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi "armonizzati" e di quelli "non armonizzati" in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa. In proposito, deve convenirsi con il collegio remittente, in merito al rilievo (v. ordinanza interlocutoria, pp. 16, 17) che - pur essendo ragionevole che l'interpretazio-

## Giurisprudenza Sezioni Unite

ne del diritto nazionale incidente su rapporti sottratti all'ambito di operatività del diritto comunitario s'ispiri ai principi giuridici enucleati in sede comunitaria su rapporti analoghi rientranti in detto ambito di operatività - non può, tuttavia, negarsi, che, ferma restando l'innegabile influenza che il diritto dell'Unione necessariamente dispiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale, altro è la diretta applicazione dei principi del diritto comunitario altro è l'interpretazione del diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati. E da ciò discende che l'assimilazione in via ermeneutica del trattamento di rapporti sottratti all'operatività del diritto comunitario (tributi "non armonizzati") al trattamento di rapporti analoghi ad esso assoggettati (tributi "armonizzati") è preclusa in presenza di un quadro normativo nazionale univocamente interpretabile nel senso opposto: nella specie, nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale (v. sopra, *sub 4*<sup>^</sup>). L'assorbimento della dicotomia non può, dunque, che attendersi dal legislatore, il quale del resto, nei contenuti della Legge n. 23 del 2014, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, dimostra, per parte sua (v. sopra, *sub 4*<sup>^</sup> - 3), di essere consapevole delle questione e di intendere farsene carico.

### VII - Conclusioni

#### 1. Principio di diritto

Alla stregua delle considerazioni che precedono, può affermarsi il seguente principio di diritto: "Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contri-

bute, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi 'non armonizzati', l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi 'armonizzati', avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

(*Omissis*)

	<p><b>Il testo integrale della sentenza può essere richiesto a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it</b></p> <p><b><a href="http://www.edicolaprofessionale.com/gt">www.edicolaprofessionale.com/gt</a></b></p>
---	---

## Per le Sezioni Unite della Cassazione il contraddittorio endoprocedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati *di Cesare Lamberti (\*)*

Della sentenza delle Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale lascia perplessi, oltre all'eccessiva articolazione, la singolarità della soluzione, che limita l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati mentre quelli non armonizzati regolati rimangono soggetti al diritto nazionale che non prevede l'obbligo generalizzato del contraddittorio a pena di nullità. La progressiva svalutazione del limite stabilito dall'art. 13, comma 2, della Legge n. 241/1990, alla partecipazione del privato all'accertamento tributario apre però ampi spazi alla collaborazione fra Fisco e contribuente nella regolazione dei rapporti impositivi.

(\*) *Presidente TAR Umbria*

**Un dissidio non ancora composto**

Che le sentenze “Botta” (1) non avessero fatto troppa breccia nella Sezione tributaria della Corte di cassazione era evidente dai toni dell’ordinanza “Cosentino” (2), che ha rimesso alle Sezioni Unite l’assoggettamento delle verifiche “a tavolino”, effettuate cioè direttamente nella sede dell’Amministrazione finanziaria, in base alle notizie acquisite presso altre Amministrazioni, presso terzi, presso lo stesso contribuente o tramite la compilazione di questionari o in sede di colloquio presso l’Ufficio (3), alle stesse garanzie stabilite dall’art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente per gli accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali ove si esercita l’attività aziendale o professionale del contribuente (4). All’obbligo, affermato dalle Sezioni Unite, del “preventivo avviso” dell’emanazione del provvedimento sfavorevole al contribuente, onde consentire la presentazione di osservazioni, nell’esercizio del diritto alla partecipazione al procedimento (5), l’ordinanza di rimessione (6) opponeva le “significative incertezze” sull’onere di attivazione del contraddittorio “indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva” a pena di invalidità dell’atto, in

manca di “concrete modalità di esplicazione del contraddittorio e degli effetti della eventuale inosservanza di tali modalità”. Della complessità del tema, esteso all’“interpretazione analogica tendente a colmare la lacuna di regolazione”, era consapevole la stessa Sezione remittente (7), che indicava, nell’applicazione dell’art. 12, comma 7, dello Statuto, anche ai procedimenti di verifica c.d. a tavolino, l’opzione ermeneutica più lineare per garantire il contraddittorio processuale (8), in difformità dalla corrente interpretazione, limitata al temperamento dello squilibrio tra Ufficio e contribuente a causa dell’accesso di personale ispettivo nei luoghi di pertinenza del contribuente medesimo (9). Anche nella “nuova” pronuncia delle Sezioni Unite rimane non composta la divergenza di fondo sull’esistenza “di un dovere generale dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, anche in difetto di una espressa disposizione di legge, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente”. Sulla “generalità” di siffatto dovere non v’è certezza anche dopo il recente arresto della Corte costituzionale, che riporta l’obbligo del contraddittorio preventivo al rispetto del diritto di dife-

(1) Trattasi delle sentenze “gemelle” delle Sezioni Unite della Corte di cassazione del 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668/2014. In questa *Rivista*, n. 12/2014, pag. 937, con nota di F. Tundo.

(2) Cass., Sez. VI-T, ord. 14 gennaio 2015, n. 527.

(3) Cfr. art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(4) Che consistono nella formazione di un verbale di chiusura delle operazioni e rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste, che l’Ufficio ha il dovere di valutare, entro il termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale; divieto di emanazione dell’avviso di accertamento prima della scadenza di detto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

(5) Garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea. Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667, in *Diritto & Giustizia*, 2014, che ha ritenuto nulla l’iscrizione dell’ipoteca in violazione del contraddittorio.

(6) Per una sintesi delle opinioni cui ha dato origine l’ordinanza, cfr. S. Muleo, “L’obbligo del contraddittorio”. Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Calabria, “Tematiche sostanziali, procedurali e processuali di diritto tributario” - Pizzo Calabro, 29-30 maggio 2015.

(7) Non si tratterebbe di un’interpretazione estensiva della medesima disposizione (la quale presupporrebbe una inammissibile *interpretatio abrogans* delle parole “nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali... etc.” contenute nel comma 1 dello stesso articolo) ma di un’interpretazione analogica

tendente a colmare la lacuna di regolazione del contraddittorio endoprocedimentale nelle verifiche “a tavolino”, utilizzando la norma dettata per il diverso (ma analogo) caso delle verifiche *in loco*. In tal modo le verifiche “a tavolino” risulterebbero equiparate, quanto a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, alle verifiche presso i locali del contribuente. Cfr. M. Cicala, “Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite”, in *Boll. trib.*, n. 2/2015, pag. 86.

(8) Per un’analoga interpretazione dell’art. 12 dello Statuto, cfr. M. Beghin, “Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche ‘a tavolino’ e diritto di difesa: avvertenze per l’uso (in attesa delle Sezioni Unite)”, in questa *Rivista*, n. 4/2015, pag. 306, che, in contrasto con coloro che “intravedono nell’art. 12 dello Statuto del contribuente una disposizione il cui campo di applicazione sarebbe circoscritto alle sole verifiche svolte presso il contribuente” considera l’art. 12 “con riferimento ai suoi sette commi, come una disposizione caleidoscopica, capace di contenere al proprio interno indicazioni dotate di differente curvatura giuridica in considerazione delle differenti modalità attraverso le quali la verifica è effettuata”.

(9) Così adeguandosi all’origine della disposizione, da individuare nel primigenio ultimo comma dell’art. 11 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) le cui difficoltà di approvazione per tutta la legislatura testimoniano la complessità a metabolizzare le innovazioni. Cfr. F. D’Ayala Valva, “Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto”, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2001, pag. 915.

## Giurisprudenza Sezioni Unite

sa proprio dell'ordinamento comunitario (10) ma non dell'ordinamento nazionale. Nonostante il permanere di "talune incertezze ... nella giurisprudenza di legittimità intorno ai limiti e soprattutto intorno alle modalità di applicazione di questi principi", la Corte costituzionale insiste nel ritenere che non confliggono con gli artt. 3 e 53 Cost. la restrizione dell'invalidità ai soli atti repressivi dell'elusione o dell'abuso in violazione del contraddittorio e l'emanazione degli atti sfavorevoli al contribuente prima della scadenza del termine dilatorio per osservazioni e chiarimenti (11).

### Una conclusione da correggere

Dei principi sui quali la sentenza fa leva, alcuni sono consolidati, altri da rimeditare. Muovendo dall'esistenza di un diritto al contraddittorio, nell'ordinamento comunitario, anche in mancanza di esplicite disposizioni perché espressione del diritto fondamentale alla difesa e dall'inesistenza, nell'ordinamento nazionale, dell'obbligo generalizzato di attivare, a pena di nullità, il contraddittorio endoprocedimentale prima di adottare un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, le Sezioni Unite attribuiscono alla violazione del contraddittorio portata "caducante" dell'atto di accertamento nei tributi c.d. armonizzati (soggetti cioè alle regole comunitarie): se l'interessato non sia stato posto nella condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista, la conseguenza è espressamente individuata nella "caducazione del provvedimento medesimo". Nei tributi soggetti unicamente alle regole nazionali (cioè non armonizzati), l'analoga conseguenza è prospettabile solo se prevista dalla legge. Nel diritto interno, la "pena d'invalidità dell'atto" da violazione dell'obbligo di partecipazione deve essere presidiata da un'espressa disposizione di legge.

La conclusione è piana almeno apparentemente: i provvedimenti privi di contraddittorio, nelle imposte armonizzate, sono radicalmente nulli e la nullità opera di diritto anche se non espressamente prevista dalla legge mentre, nelle imposte non armonizzate, per la nullità occorre un'espressa previsione del legislatore.

Nella normativa dell'Unione Europea, l'invalidità dell'atto per violazione del contraddittorio non è fondata su alcuna disposizione scritta ma è consequenziale alla natura fondamentale del diritto alla difesa riconosciuto dalla giurisprudenza delle Corti comunitarie (12) nell'ambito dell'equo processo. Diverse sono invece, nella normativa nazionale, le conseguenze riconosciute all'inosservanza da parte dell'Amministrazione del diritto del contribuente ad intervenire nella fase istruttoria onde dedurre elementi di prova a sé favorevoli: dalla violazione del principio di legalità per essersi servito il Fisco di poteri diversi da quelli riconosciutigli o per averli esercitati in maniera diversa da quella normativamente prevista (13), all'inidoneità dell'atto a produrre effetti perché difforme dalle prescrizioni normative che lo riguardano (14), alla mera devolvibilità della controversia al giudice competente, non esistendo alcun obbligo dell'Amministrazione di istaurare un contraddittorio prima di emettere l'avviso di accertamento (15). La nullità dell'accertamento per violazione del contraddittorio è perciò suscettibile di un duplice temperamento: (i) il diritto al contraddittorio è suscettibile di essere sanzionato nel "giusto processo" mentre nel "giusto procedimento" rappresenta una delle misure che consentono un'adeguata tutela delle posizioni giuridiche nei rapporti con la Pubblica amministrazione "nella previsione di termini ragionevoli di difesa nella fase endoprocedimentale, nella motivazione dell'atto finale, nella tutela giurisdizionale rispetto ai provvedimenti (16)";

(10) Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132, in questa *Rivista*, n. 10/2015, pag. 745, con commento di M. Basilavecchia, "Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili".

(11) Per non corrispondenza del *tertium comparationis* indicato dal giudice *a quo* a un principio generale rispetto al quale la disciplina denunciata riveste carattere ingiustificatamente derogatorio e per la strumentalità del termine alla realizzazione del contraddittorio efficace, pur ammettendo che il diritto europeo mira ad attribuire al contribuente garanzie ineludibili. Corte cost., n. 132/2015, cit.

(12) Cfr. C. Lamberti, "Sanzioni e *ne bis in idem* nelle sen-

tenze della Corte Europea e del Giudice Nazionale: l'involuzione del principio", in *www.GiustAmm.it*, n. 10/2015.

(13) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, VI ed., Padova, 2008, pag. 476.

(14) P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2008, pag. 331.

(15) R. Lupi afferma l'eventualità di ricevere l'avviso di accertamento senza comunicazione o convocazione preventiva, come se fosse una sanzione per divieto di sosta. Cfr. *Diritto tributario*, Parte generale, VIII ed., Milano, 2005, pag. 130.

(16) Con rinvio alla giurisprudenza comunitaria e testual-

(ii) la partecipazione dell'amministrato all'adozione del provvedimento incidente nei suoi diritti opera, nell'accertamento, alla stregua di presupposto di conformità dell'atto al modulo procedimentale, la cui mancanza non determina sempre l'invalidità dell'atto ma le diverse conseguenze che l'ordinamento connette a seconda dell'entità della violazione e dello specifico interesse generale perseguito. Nel diritto comunitario, al pari di quello nazionale, la nullità *tout court* del provvedimento per violazione del contraddittorio si risolve perciò in una petizione di principio: potendo consistere nella caducità dell'atto *ex lege* solo quando la difformità dal modello legale determina l'inosservanza di altri principi di analogo rilievo come l'effettività e la concretezza della tutela dell'amministrato e la proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa.

D'altra parte, negli stessi provvedimenti riguardanti le imposte c.d. armonizzate la nullità dell'accertamento per assenza di contraddittorio non opera, secondo le stesse Sezioni Unite, "in automatico" ma soltanto "in presenza" della prova che, in mancanza dell'irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso". Nel diritto europeo, la conseguenza della difformità dal modello procedimentale generale non è perciò la stessa ma varia a seconda della sua incidenza sul rapporto come regolato dall'Amministrazione, analogamente a quanto si prospetta, nel diritto nazionale, per le imposte c.d. non armonizzate indipendentemente dal fatto che, "allo stato attuale della legislazione, non sussiste ... una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale". Per i provvedimenti amministrativi adottati in violazione di norme sul procedimento o sulla forma, l'art. 21-*octies*, comma 2, della Legge n. 241/1990, esclude che la nullità possa essere pronunciata se il risultato del procedimento non poteva essere diverso da quello raggiunto. La difformità dallo schema legale per assenza del contraddittorio non conduce

inevitabilmente alla nullità ma solo quando, all'esito di una prova di resistenza (17), si traduca in un *deficit* procedimentale tale da compromettere l'idoneità dell'atto a modificare l'assetto degli interessi secondo i principi propri del settore in cui opera: che nell'ordinamento tributario significa secondo i precetti di capacità contributiva che regolano l'applicazione delle singole imposte.

Donde il correttivo della conclusione sopra formulata. Nei tributi "armonizzati e non" l'assenza di contraddittorio non è sempre di per sé causa di nullità dell'accertamento ma lo diviene quando si traduca nello sviamento dell'atto dal suo schema tipico, indipendentemente dall'espressa previsione legale. In quanto sanzione per la difformità dal modulo legislativo, al pari dell'annullabilità e dell'inefficacia, la nullità si prospetta come una delle possibili - ma non ineluttabili - conseguenze nella gradazione degli effetti connessi alla violazione dei presupposti che devono essere necessariamente compresenti affinché l'esito del procedimento possa avere efficacia stabile e duratura. E, in quanto analogo agli altri vizi del procedimento che producono l'invalidità dell'atto quali il *deficit* d'istruttoria e di motivazione, affinché possa rendere nullo l'accertamento, il contraddittorio mancante o insufficiente è comunque soggetto alla prova delle "serie ragioni" che, in concreto, la parte avrebbe potuto far valere, qualora fosse stato tempestivamente attivato.

In una considerazione d'insieme, non è dato rinvenire nella sentenza principi indefettabili ma il classico bicchiere mezzo pieno e mezzo vuoto che le Commissioni tributarie dovranno gestire sul piano della prova dell'utilità della partecipazione, nella prospettiva di giudice del rapporto e non solo dell'atto oggetto del ricorso.

### La prova di resistenza e l'atto di accertamento

È infatti al giudice che compete di accertare, nell'ottica del giusto confronto fra le parti, il

mente cfr. P. Boria, *Diritto tributario europeo*, II ed., Milano, 2015, pag. 294.

(17) Per l'opinione difforme circa l'inapplicabilità della prova di resistenza alla lesione dell'interesse derivante da omessa partecipazione, cfr. P. Piantavigna, "Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento

amministrativo", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 1/2007, pag. 45, data l'incidenza del vizio sulla funzione partecipativa del soggetto passivo al procedimento tributario, avendo il legislatore escluso che gli effetti dell'atto (pur tuttavia invalido) vengano rimossi dal giudice.

## Giurisprudenza Sezioni Unite

corretto svolgimento dell'istruttoria procedimentale nel cui ambito si inserisce l'onere di far partecipare il contribuente all'accertamento (18) perché riconducibile a provvedimenti potenzialmente idonei a incidere negativamente sulla sua sfera patrimoniale, sia sotto l'aspetto della determinazione di una capacità contributiva diversa da quella dichiarata, sia sotto il profilo delle connesse conseguenze sanzionatorie (19). È questa la conseguenza della necessità, scaturita dall'applicazione dell'art. 12 dello Statuto, di discernere - anche riguardo al contraddittorio che precede l'emissione dell'atto impositivo e dunque nella fase endoprocedimentale - le ipotesi nelle quali la violazione delle regole dettate dalla legge sulla forma dei provvedimenti sia talmente grave da giustificare la perdita di efficacia dell'atto da quelle nelle quali siffatta violazione non legittima tale significativa conseguenza, così assicurando il corretto svolgimento dell'azione amministrativa (20). La partecipazione confluisce, così, in un'ottica difensiva, diretta ad assicurare effettività di tutela nello svolgersi del processo e non solo del procedimento, a chiosa di un'evoluzione iniziata dalla stessa Cassazione (21) ancor prima della celebrata sentenza "Sopropè" (22), nella quale il contraddittorio ridonda, non solo a tutela del diritto di difesa del contribuente, protetto dall'art. 24, Cost., ma anche a favore della stessa Amministrazione finanziaria nell'ottica dell'esercizio corretto e imparziale della funzione di cui all'art. 97 (23). Conclusione

quest'ultima sorretta dalla progressiva svalutazione dell'inapplicabilità della partecipazione ai procedimenti tributari, tuttora contenuta nell'art. 13, comma 2, della Legge n. 241/1990, di fronte del sempre maggiore confluire dell'accertamento tributario nel procedimento amministrativo quale "espressione elementare ed irrinunciabile di un sistema giuridico evoluto": circostanza questa accentuata dall'accertamento esecutivo istituito dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010 (24) e dall'abbandono del metodo analitico nella determinazione della capacità contributiva a favore di criteri, prima di contenuto presuntivo, e poi di carattere sostanzialistico, la cui corretta applicazione non può prescindere dalla partecipazione attiva del contribuente (25).

È a questo punto evidente (sebbene non esplicitato) il parallelismo fra il divieto, sancito dall'art. 21-*octies*, della Legge n. 241/1990, di annullamento dell'atto della Pubblica Amministrazione "adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma ... qualora il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" e le "concrete ragioni" che potevano essere fatte valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, enunciate dalle Sezioni Unite "in relazione ai tributi armonizzati, affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo" (26).

(18) La funzione dell'accertamento di far nascere l'obbligazione tributaria è negata nella dottrina meno recente che ne afferma l'insorgere non appena si verificano i presupposti di fatto previsti dalla norma astratta tributaria. La contraddizione con gli effetti sostanziali che direttamente influiscono sul rapporto obbligatorio d'imposta è evidenziata da B. Cocivera, nella voce "Accertamento (teoria generale), Accertamento tributario", in *Enc. dir.*, I, 1958.

(19) P. Boria, *Diritto tributario europeo*, cit., pag. 297.

(20) F. Pistolesi, "La 'invalidità' degli atti impositivi in difetto di previsione normativa", in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, pag. 1131. Secondo cui la violazione delle regole rileva, eventualmente, nell'ottica della responsabilità disciplinare, del risarcimento dei danni e della possibilità di remissione in termini.

(21) D. Conte, "Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario", in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, pag. 609.

(22) CGE, 18 dicembre 2008, "Sopropè", causa C-349/07, Racc. pagg. I-10369.

(23) È la conclusione del volume di F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, pag. 449.

(24) Per le imposte reddituali, per quella sul valore aggiunto

e per il tributo regionale sulle attività produttive è stato istituito l'accertamento esecutivo, definito da G. Gaffuri, "Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento", in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, pag. 597, "l'assemblaggio dell'atto mediante il quale è data concretezza ad una pretesa fiscale, con la ingiunzione al pagamento".

(25) S. Capolupo, "Accertamento: il completamento del contraddittorio, Il contraddittorio in generale", in *il fisco*, n. 31/2000, pag. 9748.

(26) Tanto si desume dal richiamo alla sentenza della CGE 3 luglio 2014, causa C-129/13, "Kamino International Logistics", in questa *Rivista*, n. 11/2014, pag. 833, che usa, nel testo in lingua italiana, l'espressione "in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare [non 'avrebbe comportato' N.d.R.] un risultato diverso" - il contribuente può ottenere l'annullamento di un atto impositivo per vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, solo se nella relativa impugnativa indichi le ragioni che avrebbe dedotto se gli fosse stato dato modo di difendersi in sede procedimentale, sempre che tali ragioni non fossero meramente pretestuose.

Dell'art. 21-*octies*, comma 2 (27), è generalmente ritenuta l'inapplicabilità nell'ordinamento tributario perché limitato all'annullabilità e non estensibile alla nullità, perché dettato per i soli provvedimenti vincolati, perché ristretto ai soli vizi formali (28). Più in generale, la mancanza di differenze sostanziali fra l'atto reale e quello ipotetico che sarebbe stato adottato in presenza del contraddittorio - e che impedisce l'annullamento - non sarebbe in concreto configurabile per l'accertamento tributario, data l'impossibilità di costruire un "ipotetico accertamento" conforme allo schema procedimentale col quale istituire il confronto.

L'invalidità dell'atto impositivo per assenza del contraddittorio qualora ne sia dimostrata la "ragionevolezza e meritevolezza" secondo il diritto nazionale, corrispondenti al "carattere non puramente pretestuoso e tale da (non) configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale" secondo il diritto dell'Unione, sarebbe possibile, in maniera generalizzata, nei soli tributi assoggettati alla disciplina comunitaria, ma non per quelli regolati dal diritto interno, data l'impossibilità di paragonare l'assetto di interessi determinato dall'atto "non partecipato" con quello che sarebbe stato con il contraddittorio *secundum legem* (29). L'insufficienza di siffatta conclusione, alla luce dell'assimilazione dell'accertamento tributario con il provvedimento amministrativo (30), rende del tutto superfluo rimettere al legislatore l'assorbimento della dicotomia fra tributi armonizzati e non, come auspicato dalle Sezioni Unite, quasi a volere rimandare al futuro la soluzione di questioni attuali perché riguardanti poteri già esercitati dall'Amministrazione finanziaria. Anche senza intervento chiarificato-

re, la prova della "resistenza" dell'atto all'invalidità da contraddittorio omesso appare idonea ad assimilare il trattamento procedimentale delle imposte armonizzate e non ed eliminare una disparità del tutto priva di giustificazione sostanziale come è la mancanza di armonizzazione dei tributi diretti, sempre più contrastata data l'uropeizzazione dell'ordinamento fiscale e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura in cui ciò sia necessario al mercato comune (31).

### L'invalidità "da vizio del contraddittorio"

Più che all'impossibilità di comparare, nell'ordinamento tributario, i requisiti di un atto esistente con quelli di un atto ipotetico, le maggiori incertezze sull'applicazione della "prova di resistenza" all'accertamento privo di contraddittorio sono dovute alla difficoltà di individuare le conseguenze (diverse dalla nullità) dovute alla mancanza di un elemento essenziale del procedimento. La nullità "comunitaria" perché derivante dall'inosservanza di un principio generale o "interna", perché espressamente comminata dalla legge, rappresenta il modo più semplice per conciliare opposte esigenze come sono la partecipazione all'accertamento e la celere determinazione dell'imposta dovuta o per estendere l'applicabilità delle stesse garanzie a procedimenti di natura diversa, come sono gli accertamenti "a tavolino" e le verifiche ispettive *in loco*. L'inapplicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, ai provvedimenti tributari era sostenuta per la peculiarità degli atti impositivi rispetto a quelli amministrativi, per la resistenza dello Statuto all'ingresso di norme di scarsa garanzia per il privato e per la specialità della norma, regolatrice dei poteri del giudice nel solo processo amministrativo (32).

(27) Aggiunto alla legge sul procedimento dall'emendamento apportato dalla Legge n. 15/2005 e derivato dalla legge tedesca sul procedimento amministrativo, cfr. P. Piantavigna, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., pag. 45.

(28) S. Zagà, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, cfr. in part. pagg. 157-164.

(29) Secondo P. Lazzara, "Contributo alla discussione sui vizi di forma e di procedimento di cui all'art. 21-*octies*, della Legge n. 241 del 1990", in *Foro amm. Consiglio di Stato*, 2009, pag. 145, non si può ritenere che lo stesso provvedimento da

qualificare (con riferimento alla relativa validità) possa avere effetto sanante o correttivo: saremmo di fronte ad una petizione di principio in base alla quale "l'atto legittima l'atto".

(30) Per l'evoluzione in tal senso, cfr. S. La Rosa, "I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela", in *Riv. dir. trib.*, 2008, 10, pag. 803 che rinvia il sindacato sulle indagini poiché vengono invece in gioco fondamentali diritti di libertà alla tutela "differita" alla finale emanazione dell'avviso di accertamento.

(31) P. Boria, *Diritto tributario europeo*, cit., pag. 226.

(32) Per la rassegna delle opinioni in punto, cfr. A. Fantozzi, "Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari",

## Giurisprudenza Sezioni Unite

Con la pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione n. 19854/2004 (33), che ha riconosciuto natura di provvedimento amministrativo agli atti d'imposizione, e con la novella, pressoché coeva, dell'art. 21-*septies* che ha introdotto la categoria della nullità nella Legge n. 241/1990 (34), le carenze dallo schema procedimentale devono essere valutate anche in ambito tributario secondo gli effetti concreti che il provvedimento produce conformemente allo schema legale, non essendo prospettabile coincidenza alcuna tra definizione normativa e qualificazione interpretativa (35) specie per quanto riguarda le disposizioni in precedenza emanate. Una volta esclusa la partecipazione dal novero dei vizi procedimentali che conducono sempre alla nullità, la valutazione dell'eventuale vizio del contraddittorio deve essere riportata agli artt. 21-*septies* (nullità) e 21-*octies* (annullabilità) a seconda della sua rilevanza sulla produzione del provvedimento finale: al pari di quelli delle altre Amministrazioni, anche gli atti dell'Amministrazione finanziaria non "partecipati" possono essere non annullati dal giudice ove sostanzialmente corretti (36). Solo dopo l'indagine in concreto della sua rilevanza, in esito alla quale il *deficit* di partecipazione può degradare a mera irregolarità formale (con conseguenze irrilevanti sulla validità dell'atto) o assurgere a deviazione dallo schema procedimentale (con necessità della verifica circa il "peso" sulla validità dell'atto) il "vizio del contraddittorio" può essere annoverato fra la mancanza degli elementi essenziali che determinano la nullità dell'atto ai sensi dell'art. 21-*septies* (37) o considerato suscettibile di

emenda ai sensi dell'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990, non influenzando la patologia sui diritti dei contribuente costituzionalmente tutelati.

Lo spostamento dell'indagine sul potere esercitato (38) rende inevitabile l'intervento del giudice, chiamato ad individuare sino a che punto il contribuente possa esigere che il provvedimento non sia emanato senza la sua preventiva partecipazione e l'Amministrazione possa sacrificarne il contraddittorio senza compromettere i precetti costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento. Indipendentemente dalla sua rilevanza costituzionale (39), il diritto alla partecipazione, ricondotto al più generale principio del giusto procedimento, comporta che l'indagine del giudice si stacchi dal constatare l'esistenza della sola irregolarità e si estenda all'accertare la compatibilità del provvedimento con le garanzie della sfera giuridica dei destinatari, individuando fra questi due estremi una "soglia" all'interno della quale l'incidenza del contraddittorio sul contenuto dell'atto sia rimessa alla prospettazione delle parti su un piano della "parità delle armi". Con questi presupposti va valutata la portata "esterna" dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, considerandone caso per caso la capacità estensiva nelle altre fattispecie di accertamento fiscale (40).

Estendendo al contraddittorio negli accertamenti a tavolino la caratteristica difensiva degli accessi, ispezioni e verifiche, in cui il contribuente ha la facoltà di connotare immediatamente la sua partecipazione in forma difensiva (41), si confermano i vizi di violazione del diritto di difesa che conducono all'annulla-

in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, pag. 137.

(33) Cass., SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854, in questa *Rivista*, n. 1/2005, pag. 14, con nota di M. Basilavecchia.

(34) La modifica alla Legge n. 241/1990 è stata apportata dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15 il cui art. 14, comma 1, ha aggiunto il Capo IV-*bis* - Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso.

(35) Per una rassegna delle opinioni, cfr. M. Basilavecchia, "La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 2, pag. 356, che ammette i molti dubbi in ordine alle nullità previste per gli atti impositivi da disposizioni di legge anteriori alla novella della Legge n. 241/1990.

(36) A. Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., la disciplina dell'art. 21-*octies*, comma 2, nell'impianto complessivo della legge sul procedimento amministrativo non ha comportato l'implicita abrogazione delle norme che prescrivono adempimenti di tipo formale e procedi-

mentale, ma, in seno alla teoria della invalidità degli atti, ha aperto le porte ad un'interpretazione del dato normativo ispirata a canoni diversi da quelli tradizionali.

(37) Cass., Sez. trib., 15 luglio 2015, n. 14787, in *Corr. Trib.*, n. 39/2015, pag. 2975, con nota di L.R. Corrado, che ammette la possibilità di sanare l'atto quando gli elementi allegati non siano idonei a modificare il quadro istruttorio.

(38) S. La Rosa, "I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela", in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2008, pag. 803, secondo cui l'esigenza partecipativa trova risposte particolari nelle leggi tributarie medesime, in ragione delle peculiarità dei poteri che ivi vengono in questione.

(39) A. Fantozzi, "Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari", in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, pag. 137.

(40) B. Virgilio, "Contraddittorio e giusto procedimento", in *Libro dell'anno del Diritto*, 2015.

(41) F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., pag. 153.

mento dell'atto se si dimostri il pregiudizio arrecato dall'assenza di partecipazione e il contrasto della determinazione dell'Ufficio finanziario con la capacità contributiva: di fronte alla difformità dedotta in via diretta dal contribuente per non essere stato ascoltato, spetta all'Ufficio la prova contraria e dimostrare la conformità dell'accertamento alla capacità contributiva nonostante effettuato con la semplice verifica nella propria sede.

### Il difetto del contraddittorio e l'oggetto della prova

Che la sentenza non sia granché piaciuta agli operatori è evidente dai primissimi commenti che sottolineano il regresso "di almeno trent'anni" (42) e "la schizofrenia normativa ed esegetica del nostro ordinamento anche per quanto riguarda il contraddittorio endoprocedimentale" (43). Che la sentenza abbia posto un freno all'automatismo dell'effetto invalidante da mancanza del contraddittorio, a contrasto di una "deriva" oramai frequente nei giudizi di merito e talora in quelli di legittimità è altrettanto palese. Che però la sentenza abbia affrontato uno dei temi più spinosi del diritto, qual è l'invalidità degli atti e la sua sanabilità in ragione della "qualità del potere esercitato", è analogamente ineccepibile.

Appartiene infatti alla coscienza collettiva che il cittadino (contribuente o no egli sia) non può essere privato della possibilità di un'adeguata partecipazione (contraddittorio o difesa esso sia) nei confronti dell'Amministrazione (finanziaria o no questa sia) salvo violare la regola del "giusto procedimento" (44). Ben altro è però riversare la stessa regola nel "giusto pro-

cesso" sotto la specie della violazione della parità delle armi come va considerato il contraddittorio processuale anche per quanto attiene all'onere della prova. Allo stesso modo in cui si ammette che il contribuente possa contestare la validità dell'atto perché privo di contraddittorio, deve anche ammettersi che l'Amministrazione possa dimostrarne l'irrilevanza, stante l'identità dell'atto con quello che sarebbe stato in concreto adottato perché altro non poteva essere, come oramai *jus receptum* nell'ordinamento per effetto dell'art. 21-octies della Legge n. 241/1990.

Subordinare la nullità dell'accertamento alla verifica in sede giudiziale "che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui (45) e, dunque, non puramente fittizi o strumentali", come intendono le Sezioni Unite, non è semplice. Importa il "cambio di passo" in ambito sostanziale e processuale di saper configurare "in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale... lo ... sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto". Implica, in altre parole, attribuire al contraddittorio la sua vera portata di strumento di collaborazione fra Amministrazione e amministrati e non adoperarlo a mo' di escamotage e senza, infine fossilizzarsi troppo sulla distinzione, corretta ma forse *demodée*, fra tributi armonizzati e non.

(42) D. Stevanato, "Contraddittorio, un altro 'diritto' negato", *tweet* del 13 dicembre 2015, in *giustiziascale.com* che nota come ritenere "estraneità alla competenze dell'Unione Europea le imposte dirette, non armonizzate, è ormai un punto che si potrebbe seriamente discutere, posto che deve comunque essere perseguito il "ravvicinamento delle legislazioni".

(43) L.R. Corrado, "Le Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale: un principio, nessun obbligo, centomila procedimenti", in *Diritto & Giustizia*, 2015, che evidenzia le difficoltà degli operatori del diritto che "si trovano infatti quotidianamente a trattare fattispecie concrete in cui la medesima contestazione origina rettifiche in materia di tributi armonizzati (IVA) e non (IRPEG e IRAP), gestendo - non si sa bene come - fattispecie unitarie dal punto di vista della condotta ma diverse in punto di diritto. Come nel caso *sub iudice*. *Quid* poi per le

sanzioni?

(44) A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri diritti nelle procedure fiscali*, Milano, pag. 283. Con un assunto che però appare troppo sbilanciato in favore del contribuente, salvo voler ammettere la priorità dell'intervento giudiziale, il contribuente, per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo per il vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, dovrebbe (limitarsi a) dimostrare, non tanto la sufficienza ad escludere la ripresa fiscale delle allegazioni che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale, quanto, piuttosto, la loro "ragionevolezza e meritevolezza di essere considerate", anche nella prospettiva dell'apertura dell'istruttoria su aspetti non sviluppati dall'Amministrazione.

(45) Cfr. nota 26.