

## PARTE SECONDA

### **I vizi degli atti tributari e lo Statuto del contribuente, nella giurisprudenza della Suprema Corte**

**Relazione resa al convegno sul tema «L'evoluzione dello Statuto dei diritti del contribuente», organizzato a Catanzaro dall'A.N.T.I. - Associazione nazionale tributaristi italiani, Sezioni di Puglia, Campania, Calabria e Sicilia occidentale, il 7-8 aprile 2017**

*Cons. Nicola Durante*

*Magistrato amministrativo e Giudice tributario*

#### ABSTRACT

*The article proposes, at 17 years after the entry into force of the Taxpayer's Statute, to determine which of the rules contained in the case-law of the Supreme Court considered it to be "cogent" in nature, thus sanctioning the annulment any acts of the Fiscal Administration that have been committed in their breach.*

*They are, for this purpose, examined: the provisions introducing obligations on the prior notification to the taxpayer of the tax acts relating to him and on the necessity of clarity and exhaustiveness of the motivation of the acts; the rules requiring the Administration to safeguard the taxpayer's integrity of the taxpayer, his good faith and his legitimate expectation; finally, the rules that repress the law abuse by the taxpayer and those that regulate the right contradiction between them and the Tax Authority.*

#### SINTESI

*L'articolo si propone, a 17 anni dall'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, di verificare a quali delle norme in esso contenute la giurisprudenza della Suprema Corte abbia ritenuto di dover attribuire natura "cogente", così da sanzionare con l'annullamento eventuali atti dell'Amministrazione finanziaria assunti in loro violazione.*

*Sono a tal fine esaminate: le disposizioni che introducono obblighi in tema di preventiva comunicazione al contribuente degli atti tributari che lo riguardano ed in tema di necessaria chiarezza ed esaustività della motivazione degli atti stessi; le norme che impongono all'Amministrazione di salvaguardare l'integrità patrimoniale del contribuente, la sua buona fede ed il suo legittimo affidamento; infine, le norme che reprimono l'abuso del diritto da parte del contribuente e quelle che regolano il giusto contraddittorio tra questi ed il Fisco.*

**SOMMARIO:** 1. I vizi degli atti tributari, nella giurisprudenza della Suprema Corte – 2. La collocazione dello Statuto del contribuente nel sistema delle fonti – 3. Il diritto alla conoscenza degli atti – 4. Il diritto alla chiarezza ed alla motivazione degli atti – 5. La tutela dell'integrità patrimoniale – 6. La tutela dell'affidamento e della buona fede – 7. L'abuso del diritto – 8. Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica

## 1. I vizi degli atti tributari, nella giurisprudenza della Suprema Corte

L'atto tributario è un provvedimento amministrativo. Nondimeno, nei rapporti con l'amministrazione fiscale, il contribuente versa, di regola, in una situazione giuridica non di interesse legittimo, ma di diritto soggettivo.

Tale posizione – che per molti discende dalla riserva relativa di legge sancita dall'art. 23 Cost.<sup>1</sup> e dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.<sup>2</sup> – comporta che l'ente impositore, pur esercitando un potere autoritativo ed unilaterale, non gode di discrezionalità, trovandosi vincolato all'applicazione della norma impositiva, la quale, per l'appunto, stabilisce, in forma rigida e puntuale, il presupposto e le modalità di determinazione del tributo<sup>3</sup>.

Con quanto sopra, non contrasta la circostanza per cui l'esercizio giudiziario del diritto soggiace a termini decadenziali del tutto simili a quelli previsti per la tutela degli interessi legittimi<sup>4</sup>.

Rientra, infatti, nella facoltà del legislatore introdurre termini decadenziali anche brevi per la tutela dei diritti, quando ciò trovi giustificazione in esigenze di certezza nei rapporti giuridici e non rappresenti un ostacolo del tutto irragionevole o sproporzionato all'esercizio dell'azione<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> LUPI, *Diritto tributario*, parte speciale, IV<sup>a</sup> ed., Milano, 1996, 80 ss.

<sup>2</sup> Cfr. C. Cost. 28 luglio 1976 n.200, circa «il diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese, solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva e di idoneità effettiva, quindi, al pagamento delle imposte, così come è richiesto appunto dall'art. 53 della Costituzione».

<sup>3</sup> Secondo MICHELI, *Corso di diritto tributario*, VII<sup>a</sup> ed., Torino, 1987, 107, la potestà impositiva «è, di regola, vincolata dalla legge e non presenta che delle ristrette aree di discrezionalità. Questo si spiega non tanto in relazione al disposto dell'art. 23 Cost., quanto piuttosto con riferimento al ricordato carattere strumentale o addirittura procedimentale delle norme tributarie, nonché all'interesse pubblico tutelato dalle norme stesse».

<sup>4</sup> L'art. 21 del D.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, sul processo tributario, prevede che «il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato». Similmente, l'art. 29 del codice del processo amministrativo prevede che «l'azione di annullamento per violazione di legge, incompetenza ed eccesso di potere si propone nel termine di decadenza di sessanta giorni».

<sup>5</sup> Cfr. C. Cost. 19 ottobre 2000 n.430, che ha ritenuto infondata, con riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973 n.602, nella parte in cui sottopone ad un termine decadenziale di diciotto mesi (poi elevato a quarantotto mesi) la richiesta di rimborso di ritenute alla fonte illegittime, sancendone la decorrenza dalla data del versamento eseguito dal sostituto d'imposta, argomentando che il diritto di difesa non risulta menomato, stante la congruità del termine in armonia col sistema tributario.

Per un'ipotesi di compressione al minimo dei termini per l'esercizio dell'azione nel campo del diritto civile, si veda l'art. 1495 c.c., a mente del quale «il compratore decade dal diritto alla garanzia [per i

Un primo corollario dell'assenza di discrezionalità amministrativa, lo si rinviene sul versante del processo tributario, il quale consiste in una "impugnazione-merito", diretta all'adozione di una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'ufficio finanziario, dimodoché il giudice, ove ritenga invalido l'atto di imposizione per motivi di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dall'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del D.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'*an*, o di una condanna generica<sup>6</sup>.

È infatti evidente che, se l'amministrazione agisse tramite poteri discrezionali, resterebbe preclusa al giudice (a qualunque giudice<sup>7</sup>) la possibilità di una decisione sostitutiva, trattandosi di un inammissibile sindacato sul merito amministrativo, attribuito dalla Costituzione ad altro potere dello Stato.

Un secondo corollario riguarda la non automatica applicabilità della normativa generale sul procedimento amministrativo, di cui alla legge 7 agosto 1990 n.241, al procedimento ed agli atti tributari<sup>8</sup>, laddove ricorrano specifici impedimenti indicati dalla medesima legge<sup>9</sup>, oppure dovuti alla peculiare struttura dell'atto e del

---

vizi della cosa venduta], se non denuncia i vizi al venditore entro otto giorni dalla scoperta, salvo il diverso termine stabilito dalle parti o dalla legge».

<sup>6</sup> Tra le ultime, cfr. Cass. civ., Sez. trib., 28 giugno 2016 n.13294.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 10 agosto 2011 n.17143, secondo cui lo sconfinamento nella sfera del merito è preclusa al giudice amministrativo, pena il concretizzarsi del vizio di eccesso di potere giurisdizionale, ricorribile per cassazione; nonché: Cass. civ., Sez. un., 15 marzo 2017 n.6820, secondo cui la Corte dei Conti, nell'ambito della sua giurisdizione, può e deve verificare la compatibilità delle scelte amministrative con i fini dell'ente pubblico, agendo sul piano della legittimità e non della mera opportunità; ed infine: Cass. civ., Sez. un., 19 gennaio 2007 n.116 e 4 dicembre 1984 n.6348; *id.*, Sez. VI, 6 marzo 2013 n.5588, secondo cui anche il sindacato del giudice ordinario sul provvedimento amministrativo, ai fini della sua disapplicazione, incontrando i limiti di cui agli artt. 4 e 5 della legge 20 marzo 1865 n.2248, allegato E, va escluso con riguardo alle valutazioni di merito attinenti l'esercizio del potere discrezionale.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 18 settembre 2014 n.19667, dove si rileva l'oggettiva continuità tra le norme della legge n.241 del 1990 e quelle della legge n.212 del 2000, che le hanno recepite.

<sup>9</sup> Si veda l'art. 13, comma 2, della legge n.241 del 1990, secondo cui le disposizioni del capo III, sulla partecipazione al procedimento amministrativo, «non si applicano altresì ai procedimenti tributari, per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano», nonché l'art. 24, comma 1, secondo cui «il diritto di accesso è escluso: ... b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano».

In dottrina, sulle ricadute, in materia di vizi dell'atto tributario, delle forme di invalidità descritte nella

processo tributario.

Un impedimento di questo secondo genere riguarda proprio l'inapplicabilità alla sfera fiscale del regime di diritto amministrativo sulla nullità dell'atto.

In base all'art. 21-septies della legge n.241 del 1990, «è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge». Inoltre, ai sensi dell'art. 31, comma 4, del codice del processo amministrativo, «la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni. La nullità dell'atto può sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice».

È opinione consolidata che la disciplina sulla nullità del provvedimento amministrativo risulti incompatibile con le specificità degli atti tributari, relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria d'invalidità-annullabilità, sicché il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui all'art. 21 del D.lgs. n.546 del 1992, onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato d'ufficio dal giudice<sup>10</sup>.

Pertanto, le ipotesi di nullità testuale, pur esistenti nel diritto tributario, vanno equiparate, in tutto e per tutto, ai comuni vizi di legittimità (formale o sostanziale) dell'atto che, se riscontrati dal giudice, comportano una pronuncia di annullamento del provvedimento impositivo opposto (con eventuale, successivo, esame nel merito della pretesa), quale unico rimedio, conosciuto dal diritto tributario, a fronte dell'invalidità dell'atto<sup>11</sup>.

Così, ad esempio, in tema di IRPEF ed IVA, il vizio di «nullità» dell'avviso di

---

legge n.241 del 1990, cfr. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 19, 1445 e ss.; LIVRIERI, *Il regime di invalidità dell'atto tributario dopo le modifiche alla legge n.241/1990: riflessi sull'obbligo di motivazione*, in *Il fisco*, 2007, 27, 3990 e ss.

<sup>10</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 18 settembre 2015 n.18448, in tema di nullità dell'atto per asseriti vizi nella sottoscrizione.

<sup>11</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 13 novembre 2013 n.25508

accertamento per difetto di motivazione ex artt. 42 e 43 del DPR n.600 del 1973 e 56-57 del DPR n.633 del 1972, dev'essere inteso come vizio di annullabilità<sup>12</sup>.

Ciò comporta che le nullità di diritto tributario non possono essere rilevate di ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo, ma soggiacciono ai termini di decadenza per la proposizione del ricorso ed alle preclusioni interne alle fasi ed ai gradi del giudizio tributario<sup>13</sup>.

Il processo tributario è infatti strutturato secondo un meccanismo d'instaurazione di tipo impugnatorio, il cui oggetto è rigorosamente circoscritto al controllo di legittimità formale e sostanziale dell'atto impugnato<sup>14</sup>, sicché l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai soli motivi di contestazione che il contribuente abbia specificamente dedotto nel ricorso introduttivo di primo grado, senza che il giudice possa, *ex officio*, annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, trattandosi di profili di illegittimità estranei al *thema controversum*, come definito dalle scelte proprie del ricorrente.

L'oggetto del giudizio, circoscritto ai motivi di ricorso, può dunque essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di motivi aggiunti, consentita, però, dall'art. 24 del D.lgs. n.546 del 1992, nel solo caso di «deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione»<sup>15</sup>.

Sempre in tema di vizi dell'atto tributario, va, infine, dato conto dell'orientamento costante della Suprema Corte, secondo cui un approccio interpretativo puramente formalistico si pone in contrasto col criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 5 giugno 2002 n.8114.

<sup>13</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 5 maggio 2010 n.10802 e 8 settembre 2003 n.13087.

<sup>14</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 20 ottobre 2011 n.21759; *id.*, 11 maggio 2007 n.10779; *id.*, 29 settembre 2006 n.20516.

<sup>15</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 22 settembre 2011 n.19337.

<sup>16</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 14 gennaio 2015 n.407 e 2 luglio 2008 n.18073, ambedue in tema di motivazione *per relationem*.

## 2. La collocazione dello Statuto del contribuente nel sistema delle fonti

Così esordisce, all'art. 1, lo Statuto dei diritti del contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000 n.212: «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

Quest'affermazione, ad avviso della Suprema Corte, dimostra "quantomeno" la «superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n.212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari»<sup>17</sup>.

Per altro, nell'ambito delle disposizioni statutarie, deve distinguersi «tra quelle espressive di principi già "immanenti" nel diritto o nell'ordinamento tributario e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente: quali esempi delle prime, possono indicarsi, il primo periodo del primo comma dell'art. 6 "conoscenza degli atti", alcune delle norme poste dai primi tre commi dell'art. 7, in materia di "chiarezza e motivazione degli atti", ed i primi due commi del citato art. 10; come criteri identificativi delle seconde - avuto riguardo al contenuto ed all'orientamento prevalentemente "garantistici" dello Statuto - possono indicarsi quelli della istituzione *ex novo*, in favore del contribuente, di garanzie o dell'ampliamento significativo di garanzie già esistenti (esempi emblematici ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente, dettate dall'art. 11 e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dettate dall'art. 12)».

Infine, in ragione di quanto stabilito dall'art. 17 ed in relazione all'ambito di

<sup>17</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 10 dicembre 2002 n.17576.

applicazione dell'intero testo, la disciplina dello Statuto si applica anche all'azione dei concessionari preposti all'accertamento, alla liquidazione ed alla riscossione dei tributi, salvo che costoro non operino per la riscossione di importi o sanzioni aventi natura non tributaria, in quanto in tale situazione le norme dell'ordinamento tributario sono applicabili solo se espressamente richiamate e nei limiti di tale richiamo<sup>18</sup>.

È dunque partendo da tale premessa, che attribuisce allo Statuto del contribuente un rango normativo "più che primario" nel sistema delle fonti del diritto<sup>19</sup>, che vanno esaminati gli indirizzi assunti dalla giurisprudenza di Cassazione sulle singole fattispecie di invalidità dell'atto tributario da esso ricavabili.

### 3. Il diritto alla conoscenza degli atti

L'art. 6 dello Statuto, al primo comma, impone all'amministrazione di far sì che il contribuente abbia effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, tendenzialmente mediante la notifica nel luogo di effettivo domicilio.

La norma ha trovato applicazione, nella giurisprudenza di legittimità, nel caso di decesso del contribuente, non potendo l'ufficio, che già conosca l'identità dei singoli eredi, avvalersi della facoltà di notificare loro gli atti fiscali, collettivamente ed impersonalmente, presso l'ultimo domicilio del contribuente deceduto, ai sensi dell'art. 65, comma 2, del DPR 29 settembre 1973 n.600, essendo invece tenuto ad utilizzare le informazioni in suo possesso per far giungere gli atti a conoscenza effettiva dei destinatari<sup>20</sup>.

Ed ancora, in caso di domiciliazione d'ufficio nel comune in cui si è prodotto il

<sup>18</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 22 settembre 2011 n.19377.

<sup>19</sup> Secondo MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, II<sup>a</sup> ed., Torino, Giappichelli, 2010, 51 ss., «lo Statuto, coerentemente, nelle sue prime norme, è volto a garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e perciò idonea ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente che l'amministrazione finanziaria».

Secondo LONGO, *I valori costituzionali come categoria dogmatica. Problemi e ipotesi*, Napoli, Jovene, 2007, 143 e ss., lo Statuto si caratterizza come vera e propria legge a fissare "principi generali". Analogamente, PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto del contribuente*, in *Foro it.*, 2001, V, 102 e ss.

<sup>20</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 13 dicembre 2007 n.26124.

reddito della persona fisica trasferitasi all'estero dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi (ex art. 58 del DPR 29 settembre 1973 n.600), potendo l'amministrazione fiscale legittimamente notificare gli atti mediante affissione dell'avviso di deposito all'albo comunale, ai sensi del successivo art. 60, lett. e), solo dopo che adeguate ricerche nel detto comune abbiano dimostrato la mancanza ivi di un'abitazione, di un ufficio o di un'azienda<sup>21</sup>.

Spetta comunque al destinatario di un atto, che contesti la nullità della notifica per essere stata effettuata in luogo diverso dalla residenza effettiva, l'onere di fornirne prova adeguata di quest'ultima<sup>22</sup>.

Dalla violazione della norma non deriva l'invalidità dell'atto tributario, ma l'invalidità della notifica. Questa costituisce, infatti, un elemento esterno all'atto, che si pone, in rapporto ad esso, come condizione di efficacia e non di validità; pertanto, la prova della conoscenza *aliunde* dell'atto da parte del destinatario determina la sanatoria dell'invalidità, per il raggiungimento dello scopo, a norma dell'art. 156, comma 2, c.p.c..<sup>23</sup>

Sempre in tema di conoscenza dell'atto tributario, il comma 4 dell'art. 6, fa divieto all'ufficio di chiedere al contribuente la produzione di documenti ed informazioni già in suo possesso o in possesso di un'altra pubblica amministrazione.

Di detta regola, pur espressione di un principio generale del diritto amministrativo<sup>24</sup>, è stata esclusa l'efficacia retroattiva, vuoi perché incide su disposizioni di tipo procedurale, per le quali vale il principio *tempus regit actum*, vuoi perché lo Statuto prevede che «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo»<sup>25</sup>.

La stessa opera, comunque, sia nel procedimento, che nel processo tributario; di tal che, ove il contribuente dichiara in giudizio di avere trasmesso un documento all'amministrazione finanziaria, essa è obbligata a pronunciarsi in maniera espressa e non generica sull'effettivo possesso da parte sua, potendo il giudice, in

<sup>21</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 23 giugno 2003 n.9922.

<sup>22</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 22 febbraio 2017 n.4528.

<sup>23</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 13 marzo 2015 n.5057.

<sup>24</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 21 gennaio 2015 n.958.

<sup>25</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 22 dicembre 2000 n.16097.

caso contrario, desumere argomenti di prova dal comportamento omissivo<sup>26</sup>.

Di grande rilievo, all'interno dell'art. 6 dello Statuto, è il comma 5, che colpisce con la "nullità" l'atto di liquidazione emesso sulla base della dichiarazione del contribuente, ma non preceduto da interpello, ove sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione stessa o risulti la spettanza di un rimborso d'imposta minore a quello richiesto.

L'applicazione retroattiva della norma ad anni d'imposta anteriori all'entrata in vigore dello Statuto, ripetutamente ricusata dalla giurisprudenza di legittimità<sup>27</sup>, è stata recentemente ammessa, limitatamente alle attività di liquidazione iniziate dopo, anche se relative a periodi pregressi<sup>28</sup>.

Quanto alla portata oggettiva della disposizione, è stato escluso trattarsi di un principio generale di necessario contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale, sorgendo l'obbligo d'interpello solo «qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione», che possono derivare sia dal contenuto intrinseco dell'atto del contribuente, sia dal confronto tra l'atto in questione ed i diversi dati di cui l'ufficio dispone; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso<sup>29</sup>.

Essa, quindi, non opera in caso di controllo automatizzato della liquidazione, ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973 n.600, che serve a rettificare errori ed aspetti formali della dichiarazione<sup>30</sup>.

Pertanto, la cartella di pagamento emessa all'esito di controllo formale, rappresentando il primo atto impositivo adottato a carico del dichiarante, può essere impugnata anche per motivi riferibili al merito della pretesa impositiva, e non solo per vizi propri<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 27 ottobre 2010 n.21956 e 12 novembre 2004 n.21512.

<sup>27</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 9 dicembre 2009 n.25722; *id.*, 27 novembre 2009 n.25002; *id.*, 12 ottobre 2001 n.12462.

<sup>28</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 9 settembre 2016 n.17829.

<sup>29</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 29 dicembre 2010 n.26316.

<sup>30</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 25 maggio 2012 n.8342.

<sup>31</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 28 febbraio 2017 n.5129.

Al contrario, è nulla la cartella di pagamento emessa, senza previo interpello (il c.d. avviso bonario), all'esito di controllo sostanziale ex art. 36-ter del DPR 29 settembre 1973 n.600, attesa la natura non meramente cartolare del controllo stesso<sup>32</sup>.

#### 4. Il diritto alla chiarezza ed alla motivazione degli atti

L'art. 7 dello Statuto si occupa della motivazione dell'atto tributario e ne prescrive il contenuto sostanziale e quello formale.

Quanto al contenuto sostanziale, la cui violazione costituisce causa di invalidità, esso riguarda «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione». Inoltre, «se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama».

In proposito, la Corte di Cassazione ha precisato come la motivazione dell'atto dev'essere adeguata alla sua funzione. Pertanto, in caso di liquidazione di imposte ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n.600 del 1973, ove l'amministrazione finanziaria non si limiti a contestare aspetti formali della dichiarazione del contribuente, ma effettui una vera e propria rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, con l'elevazione di una pretesa fiscale ulteriore, la conseguente cartella esattoriale non solo va notificata nel termine previsto a pena di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, ma va anche motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa<sup>33</sup>.

La stessa motivazione, sempre nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento rappresenti il primo ed unico atto con cui l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, può ben essere assolta *per relationem* ad altro atto che ne costituisca il presupposto, del quale, però, devono essere specificamente indicati gli estremi, anche relativi alla sua notificazione all'interessato, ovvero la sua pubblicazione su bollettini o albi ufficiali, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o

<sup>32</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 4 luglio 2014 n.15311.

<sup>33</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 30 dicembre 2009 n.28056.

conoscibilità<sup>34</sup>.

Ovviamente, l'obbligo di allegazione dell'atto richiamato in motivazione va interpretato in senso non puramente formalistico, riferendosi esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza<sup>35</sup>.

Di tal che, nell'ipotesi in cui il presupposto del tributo sia contenuto in atti di rango normativo, anche secondario, quali le delibere od i regolamenti comunali, essi sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione, in quanto giuridicamente noti, per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di pubblicità legale previste dall'ordinamento<sup>36</sup>.

Parimenti escluse dall'obbligo di allegazione sono le circolari interpretative richiamate, in quanto atti interni all'amministrazione, volte a fornire una mera interpretazione della legge, certamente vincolanti per l'ufficio, ma inidonee ad incidere sulle situazioni giuridiche soggettive dei contribuenti, e pertanto prive di alcun contenuto innovativo nei loro confronti<sup>37</sup>.

Ugualmente dicasi per le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria penale alla trasmissione degli atti d'indagine all'amministrazione finanziaria, ai sensi degli artt. 33, comma 3, del DPR n.600 del 1973 e 63, comma 1, del DPR n.633 del 1972, trattandosi di atti che mirano a salvaguardare gli interessi protetti dal segreto istruttorio, ma non anche a rendere conoscibili le ragioni della pretesa tributaria<sup>38</sup>.

Va soggiunto che l'art. 7, comma 1, dello Statuto, in merito alla possibilità di motivare *per relationem* gli atti tributari, reca una disciplina più garantista rispetto a quella dell'art. 3, comma 3, della legge 7 agosto 1990 n.241, posto che, in base a quest'ultimo, è sufficiente che l'atto indicato in motivazione sia reso disponibile per l'interessato, mentre la norma tributaria introduce, a carico dell'amministrazione,

---

<sup>34</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 14 maggio 2010 n.11722, in tema di riscossione di contributi consortili di bonifica.

<sup>35</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 4 luglio n.15327.

<sup>36</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 25 luglio 2012 n.13105 e 17 ottobre 2008 n.25371, in materia di ICI. Negli stessi termini, in una fattispecie anteriore all'entrata in vigore dello Statuto, cfr. Cass. civ., Sez. trib., 12 ottobre 2007 n.21465, con riferimento al mutamento di destinazione urbanistica di un'area da agricola.

<sup>37</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 20 marzo 2006 n.6205.

<sup>38</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 17 giugno 2016 n.12549.

anche l'obbligo di allegare al provvedimento l'atto richiamato<sup>39</sup>.

Pertanto, in ossequio all'obbligo di motivazione sostanziale, è stato affermato che l'avviso di rettifica del valore di un cespite oggetto di compravendita, notificato al contribuente ai fini dell'imposta di registro, è viziato da difetto di motivazione, se non vi è allegata la stima dell'ufficio tecnico erariale in base alla quale l'amministrazione ha determinato il maggior valore<sup>40</sup>.

Detto principio ha carattere innovativo, sicché, prima dell'entrata in vigore dello Statuto, era sufficientemente motivato un avviso di accertamento che rinviasse ad una relazione di stima, senza bisogno di allegarla<sup>41</sup>.

Lo stesso precetto è comunque suscettibile di essere derogato da norme tributarie speciali, come il comma 2-*bis* dell'art. 11 del D.lgs. n.504 del 1992, introdotto dall'art. 6 del D.lgs. n.32 del 2001, in forza del quale gli avvisi di accertamento o di liquidazione in materia di ICI possono essere motivati *per relationem* col rinvio ad altri atti, i quali, se non allegati, devono almeno essere riprodotti nel loro contenuto essenziale (anche nella fattispecie, si trattava di una relazione di stima)<sup>42</sup>.

L'obbligo di motivazione vale non solo per l'ufficio finanziario, ma anche per il concessionario della riscossione<sup>43</sup>.

L'art. 7 prevede anche un onere motivazionale di carattere formale, essendo prescritto che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Al riguardo, la Suprema Corte ha affermato la natura *minus quam perfecta* (e,

<sup>39</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 1 settembre 2014 n.18469.

<sup>40</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 26 maggio 2008 n.13490.

<sup>41</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 13 gennaio 2006 n.586

<sup>42</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 9 aprile 2010 n.8504.

<sup>43</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 10 ottobre 2008 n.24928.

quindi, priva di sanzione) della norma. Pertanto, l'omessa indicazione nella cartella esattoriale del nome del responsabile del procedimento produce l'invalidità della cartella di pagamento solo a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 36, comma 4-ter, DL31 dicembre 2007 n.248, convertito con legge 28 febbraio 2008 n.31, che l'ha espressamente prevista e sanzionata<sup>44</sup>.

Il comma 3 dell'art. 6 prescrive che «sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria».

Tale disposizione è stata interpretata nel senso che, per la validità del ruolo e della cartella esattoriale, non è indispensabile l'indicazione degli estremi identificativi o della data di notifica dell'accertamento precedentemente emesso nei confronti del contribuente ed al quale la riscossione faccia riferimento, essendo sufficiente l'indicazione di circostanze univoche ai fini dell'individuazione di quell'atto, così che resti soddisfatta l'esigenza del contribuente di controllare la legittimità della procedura di riscossione promossa nei suoi confronti<sup>45</sup>.

Ai sensi del comma 4, «la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti».

Resta fermo, comunque, il potere del giudice tributario di disapplicare gli atti amministrativi costituenti il presupposto per l'imposizione, che è espressione di un principio generale dell'ordinamento, contenuto nell'art. 5 della legge 20 marzo 1865, n.2248, allegato E, ed è dettato nell'interesse, di rilevanza pubblicistica, all'applicazione di tali atti in giudizio solo se legittimi. Ne consegue che detto potere può essere esercitato anche di ufficio, purché gli atti in questione siano stati investiti dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente<sup>46</sup>.

## 5. La tutela dell'integrità patrimoniale

Due sono i precetti dell'art. 8 dello Statuto su cui la giurisprudenza di legittimità

<sup>44</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 14 maggio 2010 n.11722 e Sez. trib., 15 febbraio 2013 n.3754.

<sup>45</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 25 maggio 2011 n.11466.

<sup>46</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 13 giugno 2012 n.9631, relativamente alla delibera con cui un comune aveva provveduto all'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani.

si è maggiormente incentrata.

Il primo riguarda la possibilità che l'obbligazione tributaria sia estinta per compensazione.

In proposito, resta dibattuto se il principio di compensazione sia operativo *de iure*, o necessiti di una norma attuativa, come il regolamento ministeriale previsto al comma 6.

Secondo un orientamento, infatti, la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato deve essere considerato un principio immanente nel nostro ordinamento, e ciò anche prima della sua codificazione con l'art. 8 dello Statuto<sup>47</sup>.

Secondo altro orientamento, invece, la compensazione in materia tributaria è ammessa soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche ed inderogabili norme di legge<sup>48</sup>.

Il secondo precetto concerne l'obbligo, per l'amministrazione finanziaria, di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente abbia dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento, la rateizzazione o il rimborso dei tributi.

A tal riguardo, è stato affermato che detto obbligo ha natura immediatamente precettiva, attribuendo al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale, e ciò non solo a prescindere dell'emanazione dei decreti ministeriali d'attuazione, ma anche con riferimento ai costi delle fideiussioni stipulate prima della sua entrata in vigore, non lasciando dubbi l'uso del tempo passato («ha dovuto richiedere»)<sup>49</sup>.

## **6. La tutela dell'affidamento e della buona fede**

È, quella dell'art. 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000 n.212, una norma non innovativa dell'ordinamento.

Con essa, infatti, il legislatore ha codificato un principio di carattere generale, di

<sup>47</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 24 novembre 2010 n.23787 e 25 ottobre 2006 n.22872.

<sup>48</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 9 luglio 2013 n.17001; *id.*, 25 maggio 2007 n.12262; *id.*, 20 novembre 2001 n.14579.

<sup>49</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 5 agosto 2015 n.16409 e 17 giugno 2009 n.14024.

diretta derivazione dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., che costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni ed è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico<sup>50</sup>. Donde, la sua applicabilità anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore<sup>51</sup>.

Ciò significa che i casi di tutela espressamente enunciati dal comma secondo dell'art. 10 (attinenti al divieto di irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi dinnanzi a condotte pur non conformi al diritto, ma commesse in buona fede) riguardano situazioni meramente esemplificative e legate ad ipotesi ritenute maggiormente frequenti e non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti<sup>52</sup>.

Proprio in forza di tale principio, la Suprema Corte ha infatti escluso che il rigoroso regime legale che regola modi e tempi di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi costituisca argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, dovendosi riconoscere al contribuente la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione<sup>53</sup>; ed ha altresì riconosciuto al contribuente il diritto alla ripetizione delle imposte indebitamente versate per l'errore, anche se quest'ultimo non è evincibile direttamente dalla dichiarazione dei redditi, ma dal bilancio o dai suoi allegati<sup>54</sup>.

Nello specifico, il legittimo affidamento del contribuente costituisce una situazione tutelabile caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee

<sup>50</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 17 aprile 2013 n.9308; *id.*, 13 ottobre 2011 n.21070; *id.*, 6 ottobre 2006 n.21513.

<sup>51</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 10 dicembre 2002 n.17576.

<sup>52</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 14 gennaio 2015 n.537.

<sup>53</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 10 settembre 2001 n.11545.

<sup>54</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 30 dicembre 2011 n.

a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono<sup>55</sup>.

Sussiste, pertanto, il presupposto per la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, nel caso in cui questi abbia errato sulla portata e l'ambito dell'obbligazione tributaria dovuta, per aver ricevuto indicazioni erronee e contraddittorie da enti pubblici, diversi dall'amministrazione finanziaria, ma qualificati ed attendibili<sup>56</sup>; come pure nel caso in cui il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione finanziaria (dovendosi escludere, in tale evenienza, soltanto l'irrogazione delle sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, non costituendo le circolari ministeriali in materia tributaria fonte di diritti ed obblighi)<sup>57</sup>; come, infine, in costanza di un'obiettiva incertezza sull'interpretazione del dato normativo, nel periodo anteriore all'emanazione di una risoluzione chiarificatrice dell'amministrazione finanziaria<sup>58</sup>.

## 7. L'abuso del diritto

In mancanza di pronunce della Suprema Corte sul nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, occorre osservare come, già sotto la vigenza della disciplina sull'abuso del diritto dettata dall'art. 37-*bis*, comma 4, del DPR n.600 del 1973, era scontata la centralità del contraddittorio col contribuente, quale requisito di validità dell'accertamento della fattispecie elusiva.

Per tale tipo di verifica, invero, «il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni

<sup>55</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 14 gennaio 2015 n.537 e 9 novembre 2011 n.23309.

<sup>56</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 22 aprile 2015 n.8197, relativa ad un contribuente, residente in Kenya, si era incolpevolmente conformato alle indicazioni fornite dall'Ambasciata d'Italia a Nairobi e dall'Inpdap, facendo affidamento sulla vigenza di una convenzione Italia-Kenia, che prevedeva condizioni più favorevoli, così beneficiando indebitamente di una ritenuta ad aliquota agevolata sui redditi di pensione.

<sup>57</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 9 marzo 2012 n.3757 e 14 febbraio 2002 n.2133.

<sup>58</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 24 agosto 2004 n.16751, relativa al comportamento tenuto dal contribuente prima dell'adozione della risoluzione 17 ottobre 1997 n.209/E, stante l'incertezza assoluta circa la debenza dell'ICI sulle aree fabbricabili, in rapporto alla non chiara formulazione della disposizione contenuta nell'art. 2 del D.lgs. n.504 del 1992.

economiche sottese alle operazioni esaminate», fa sì che sia del tutto coerente col dettato costituzionale la «necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione [di nullità dell'atto impositivo] in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione».

Difatti, «la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova [...] ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione». Essa, dunque, non è posta a presidio «di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio [...], ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente»<sup>59</sup>.

Dal punto di vista sostanziale, la giurisprudenza di legittimità ha evidenziato come il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto di strumenti giuridici leciti, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, e che trova il proprio fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2, Cost.).

L'indebito vantaggio fiscale, per contrarietà allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, va dunque ricercato nella "causa concreta" dell'operazione negoziale sottesa al meccanismo giuridico prescelto, a prescindere dalla sua forma giuridica.

L'accertamento della condotta abusiva determina, pertanto, l'inopponibilità nei

---

<sup>59</sup> Cfr. C. Cost. 7 luglio 2015 n.132.

confronti dell'amministrazione finanziaria del negozio abusivo solo ed esclusivamente con riferimento allo specifico tributo rispetto al quale è stato accertato il raggiungimento di un indebito vantaggio fiscale, mentre l'operazione continua ad integrare presupposto impositivo ai fini degli altri tributi<sup>60</sup>.

L'operazione non può, comunque, considerarsi abusiva, quando emergano ragioni extra fiscali non marginali, che rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente in un'ordinaria logica di mercato<sup>61</sup>.

In tema di imposta di registro, è pacifico il principio di prevalenza della natura intrinseca ed effetti giuridici degli atti presentati per la registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, con conseguente necessità di dare preminenza alla causa reale perseguita dai contraenti, anche con pattuizioni non contestuali, al fine di escludere, nella valutazione complessiva, la ricorrenza di una finalità elusiva<sup>62</sup>.

## 8. Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica

Le garanzie procedurali di cui all'art. 12 dello Statuto tendono a favorire il contraddittorio preventivo e mirano a prevenire atteggiamenti vessatori da parte dell'amministrazione finanziaria.

La principale di esse è contenuta all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000 n.212, che prescrive un termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni al contribuente nei cui confronti sia stato effettuato un

---

<sup>60</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 14 gennaio 2015 n.405, che ha escluso la natura elusiva di un contratto di *sale and lease back*, caratterizzato dalla clausola *tandem*, comportante il subentro della banca finanziatrice alla società di *leasing* nel credito per i canoni residui, determinando un'accelerata deducibilità della prima maxi rata di *leasing*, attesa la ravvisabilità di un concreto interesse economico del contribuente, riconducibile alla sostituzione di un pregresso debito bancario con un finanziamento a migliori condizioni.

<sup>61</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 14 gennaio 2015 n.439, che ha escluso la finalità elusiva con riferimento al conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore del socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, considerando il tutto come un'operazione a carattere unitario, qualificabile come cessione di azienda.

<sup>62</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 18 maggio 2016 n.10216.

accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività.

In base all'interpretazione dominante, dette garanzie hanno carattere innovativo e non generale. Quindi, per un verso, esse non si applicano nel periodo anteriore alla loro entrata in vigore<sup>63</sup> e, per altro verso, non operano nel caso di accertamento di tributi speciali, quali, ad esempio, quelli doganali, posto che il relativo sistema già appresta una serie di guarentigie peculiari, come la contestazione amministrativa e la compilazione di un apposito verbale per raccogliere le osservazioni ed i motivi di reclamo<sup>64</sup>.

Secondo la Suprema Corte, il contraddittorio procedimentale, assicurato dall'art. 12 dello Statuto, rappresenta «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»<sup>65</sup>.

Nonostante (e, si direbbe, in antitesi con) questa premessa, lo stesso giudice di legittimità è però fermo nello stabilire che, nella legislazione nazionale, a differenza di quella comunitaria, non è rinvenibile la prescrizione di un obbligo generale di contraddittorio procedimentale, sicché esso vale, pena l'invalidità dell'atto, esclusivamente per i tributi "armonizzati" e non per quelli "non armonizzati", fatta salva l'esistenza di norme derogative speciali (come, ad esempio, l'art. 38, comma 7, del DPR n.600 del 1973, per l'accertamento sintetico)<sup>66</sup>.

<sup>63</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 18 dicembre 2009 n.26674.

<sup>64</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 2 luglio 2014 n.15032 e 28 maggio 2008 n.13890.

<sup>65</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 29 luglio 2013 n.18184 e, nei medesimi termini: Sez. un., 18 settembre 2014 n.19667, affermativa dell'obbligo di necessario preavviso dell'atto di iscrizione ipotecaria, «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 epoca più recente, cfr. Cass. civ., Sez. trib., 14 dicembre 2016 n.25692, secondo cui l'art. 12, comma 7, della legge n.212 del 2000, opera anche nel procedimento di applicazione degli studi di settore, quando sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività. Tale decisione si pone in contrasto col precedente, in base alla quale il suddetto termine non è applicabile in tema di accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore, essendo già prevista, a pena di nullità, una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisce pienamente la partecipazione e l'interlocazione del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento (cfr. Cass. civ., Sez. trib., 4 aprile 2014 n.7960).

<sup>66</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 9 dicembre 2015 n.24823.

In dottrina, in senso prevalentemente critico, cfr. BORGOGGIO, *Niente obbligo di contraddittorio per i controlli a tavolino*, in *Il fisco*, 2016, 2, 191 ss.; DE MITA, *Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione "politica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, 241 ss.; FERRANTI, *Cassazione e*

Dunque, solo nei tributi “armonizzati” trova applicazione la regola, affermata dalla Corte di giustizia dell’Unione europea, in base alla quale «ogniqualevolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (...), 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»<sup>67</sup>.

Ne consegue che non sussiste un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini IRPEF, IRPEG ed IRAP, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale e vertendosi in ambito di indagini c.d. “a tavolino”, ossia senza accesso diretto presso l’azienda o il domicilio del contribuente<sup>68</sup>.

Per altro, la nullità del provvedimento impositivo non si verifica qualora i verbalizzanti abbiano eseguito l’accesso in luoghi diversi nei locali dell’impresa<sup>69</sup> o quando l’accesso riguardi locali nella disponibilità di terze persone<sup>70</sup>.

Ove la disciplina sul termine dilatorio sia applicabile, esso decorre dalla consegna di tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e

---

*legislatore in corto circuito sull’obbligo del contraddittorio*, in *Il fisco*, 2016, 2, 107 ss.; FINOCCHIARO, *L’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale non vale per ogni provvedimento che lede i diritti del contribuente*, in *Guida dir.*, 2016, 15, 38 ss.; LAMBERTI, *Per le Sezioni Unite della Cassazione il contraddittorio endoprocedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati*, in *Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 26 ss.; MULEO, *L’obbligo del contraddittorio*, in *Innovazione e diritto*, 2015, 1, 142 ss.; PERRINI, *Tributi in genere, tributi non armonizzati, avviso di accertamento*, in *Foro it.*, 2016, 1, 103 ss.; SEPE, *Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul “giusto procedimento tributario”*, in *Il fisco*, 2016, 5, 407 ss.

La Commissione tributaria regionale della Toscana (presieduta da un componente del collegio della sentenza delle Sezioni unite n.24823 del 2015) ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità dell’art. 12, comma 7, dello Statuto, nella parte in cui limita ai soli casi di istruttoria svoltasi tramite accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinanti all’esercizio dell’attività del contribuente l’obbligo per l’amministrazione finanziaria di redigere un processo verbale di contestazione e di attendere sessanta giorni prima dell’emanazione dell’accertamento, al fine di permettere un compiuto esplicarsi del contraddittorio procedimentale con il contribuente (cfr. CTR Toscana, Sez. I, 10 gennaio 2016 n.1).

<sup>67</sup> Cfr. CGUE, 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino international logistics*, § 30.

<sup>68</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 9 dicembre 2015 n.24823.

<sup>69</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 19 dicembre 2013 n.28390.

<sup>70</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 13 novembre 2013 n.25515.

denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo<sup>71</sup>.

Lo stesso art. 12, comma 7, della legge n.212 del 2000 prevede che il termine di sessanta giorni per l'adozione dell'avviso di accertamento non debba essere rispettato, se ricorrono specifiche ragioni di urgenza.

Sulla sussistenza di tali ragioni, è prevalsa un'interpretazione sostanzialistica, nel senso che l'atto notificato *ante tempus* deve ritenersi viziato non quando esso sia privo dell'enunciazione dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì quando tali motivi effettivamente mancassero all'epoca di tale emissione. A fronte di una specifica censura del contribuente, spetta, quindi, all'ufficio l'onere della relativa prova in giudizio, e ciò a prescindere dalla sussistenza o meno di un'espressa motivazione al riguardo, nel testo del provvedimento impositivo<sup>72</sup>.

Secondo la giurisprudenza più recente, le ragioni d'urgenza non possono identificarsi nell'imminente spirare del termine di decadenza del tributo, cosa che comporterebbe la convalida, in via generalizzata, di tutti gli atti in scadenza, mentre, per contro, è dovere dell'amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale<sup>73</sup>.

Giustificano, invece, l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento: l'intervenuta dichiarazione di fallimento del contribuente (stante l'urgenza dalla necessità dell'erario di procurarsi tempestivamente il titolo utile per insinuarsi al passivo fallimentare)<sup>74</sup>; le reiterate condotte penali tributarie del contribuente, unitamente alla sua asserita partecipazione ad una frode fiscale<sup>75</sup>; più in generale, nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici, condotte dolose o

<sup>71</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 2 luglio 2014 n.15010.

<sup>72</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 29 luglio 2013 n.18184 e Sez. trib., 8 marzo 2017 n.5899.

<sup>73</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 15 aprile 2016 n.7598 e 5 febbraio 2014 n.2592. *Contra*, tuttavia: Cass. civ., Sez. trib., 13 luglio 2012 n.11944.

<sup>74</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 28 giugno 2016 n.13294.

<sup>75</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 5 febbraio 2014 n.2587.

pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica<sup>76</sup>.

Va da ultimo precisato che la nullità dell'atto violativo del contraddittorio non è automatica, ma presuppone la prova, in giudizio, di quali osservazioni in concreto il contribuente avrebbe potuto far valere, così da potersi escludere che si tratti di un'opposizione meramente pretestuosa<sup>77</sup>.

<sup>76</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 15 aprile 2016 n.7598 e 5 dicembre 2014 n.25759.

<sup>77</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. un., 9 dicembre 2015 n.24823 e Sez. trib., 31 maggio 2016 n.11283.