

Il contraddittorio nella liquidazione e nei controlli formali: dai principi di diritto alla pratica realizzazione

di Fabio Ghiselli (*)

I principi in passato formulati dalla Corte di cassazione sull'importanza del diritto al contraddittorio sono stati stravolti dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015, con la quale la Corte è riuscita a smentire se stessa. L'attuale stato della legislazione, secondo tale sentenza, non pone in capo all'Amministrazione fiscale un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto, né tale obbligo può rappresentare un principio generale insito nell'ordinamento giuridico. Dimenticano i giudici che la Corte costituzionale, avallando altra tesi della Corte di cassazione, ha in passato sancito che "l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa". Non v'è dubbio che la sentenza delle Sezioni Unite, invece di risolvere i problemi, li amplifica. Pur non incidendo in via diretta e immediata sul contraddittorio relativo alle attività di liquidazione delle imposte sulla base di procedure automatizzate e ai controlli formali delle dichiarazioni, la sentenza potrebbe comunque produrre effetti negativi anche in tale ambito, a partire dalla fase iniziale dei controlli formali, che prende avvio con la richiesta al contribuente di fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione.

1. Premessa

Due sono gli aspetti sui quali vorremmo svolgere alcune riflessioni: i principi di diritto, affermati dalla Corte di cassazione in diverse pronunce, sull'importanza del contraddittorio quale elemento centrale del rapporto Fisco-contribuente, e le concrete modalità con le quali questo contraddittorio si realizza.

Non sembra vi possa essere alcuna incertezza sul fatto che la realizzazione di un effettivo e concreto dialogo-contraddittorio sia l'elemento chiave di quel nuovo rapporto che tutti auspicano sia costruito realmente sulla fundamenta

della correttezza, buona fede, collaborazione e reciproco rispetto, cui mira anche l'art. 97 Cost. (1).

I principi paracostituzionali e costituzionali della collaborazione, della buona fede e della buona amministrazione sui quali si fonda il rapporto tra contribuente e Amministrazione - e che saranno oggetto di successive considerazioni - sono garantiti e realizzati proprio attraverso il contraddittorio endoprocedimentale.

Inoltre, esso costituisce il presupposto indispensabile per realizzare quella tanto auspicata *tax compliance* voluta dal legislatore con la Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega fiscale), e

(*) Responsabile Affari Fiscali Italmobiliare S.p.A. - Dottore commercialista e Revisore Legale.

(1) Si veda, I. Caraccioli, F. Ghiselli, S. Mattia, R. Rizzardi, P. Valente, "Proposta di un manifesto generale per la 'taxcom-

pliance' e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente", in *Corr. Trib.*, n. 22/2014, pag. 1725 nonché Id., "Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo", in *Corr. Trib.*, n. 23/2014, pag. 1810.

Approfondimento Accertamento

con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (di attuazione).

In realtà quelli che dovrebbero costituire principi generali del nostro ordinamento sembra si siano ridotti a meri “desiderata” a seguito di quanto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione nella sentenza 6 ottobre 2015, n. 24823 (2). Ma procediamo con ordine.

2. La comunicazione al contribuente degli esiti del controllo. Il vero momento di avvio del contraddittorio

Gli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, del D.P.R. n. 600/1973 attribuiscono all'Amministrazione finanziaria, rispettivamente, due distinti poteri di controllo delle dichiarazioni: quello sulla corretta liquidazione delle imposte (nonché dei contributi, dei premi dovuti e dei rimborsi spettanti) sulla base di procedure automatizzate, e quello c.d. formale, più ampio, su alcuni elementi determinanti per la liquidazione dell'imposta, come detrazioni, deduzioni, crediti e ritenute subite.

L'**esito del controllo formale** - o della procedura di liquidazione *ex art. 36-bis* - viene **comunicato al contribuente** o al sostituto d'imposta, ai sensi del comma 4 - ovvero del comma 3, del citato art. 36-*bis* - con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, al fine di consentirgli di segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente dall'Ufficio in sede di controllo formale (3). La segnala-

zione o la **consegna di elementi probatori di tipo documentale** a conferma della corretta attività dichiarativa deve essere effettuata dal contribuente entro il termine di 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione (4).

Lo stesso termine rileva anche nel caso in cui il contribuente riconosca la validità della comunicazione e voglia provvedere al **pagamento della somma dovuta** beneficiando della riduzione ai due terzi delle sanzioni (5). Analoga tempistica è prevista per le comunicazioni - e i pagamenti - conseguenti al controllo automatico della dichiarazione *ex art. 36-bis* (6).

L'occasione è propizia per ricordare e sottolineare che tempistiche diverse sono previste - tra le procedure di controllo automatico e di controllo formale delle dichiarazioni - nel caso in cui il contribuente dimostri che il **risultato dei controlli effettuati dall'Ufficio** sia solo **parzialmente corretto**: mentre nell'ambito del controllo *ex art. 36-bis*, l'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997 dispone che il pagamento delle somme dovute - comprese le sanzioni ridotte a un terzo - può essere eseguito entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione del *quantum*, nell'ambito del controllo formale, l'art. 3 dello stesso Decreto non prevede una analoga possibilità per cui il pagamento delle somme rideterminate - per mantenere il beneficio della riduzione delle sanzioni ridotte a due terzi - deve essere eseguito entro 30 giorni decorrenti dalla data di ricevimento della comunicazione originaria (7). Così, peraltro, depongo-

(2) La sentenza è stata già ampiamente commentata in questa *Rivista*, cfr. G. Ferranti, “Cassazione e legislatore in ‘corto circuito’ sull'obbligo del contraddittorio”, in *il fisco*, n. 2/2016, pag. 107; A. Carinci e D. Deotto, “Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul *revirement* della Suprema Corte”, in *il fisco*, n. 3/2016, pag. 207; E.A. Sepe, “Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul ‘giusto procedimento tributario’”, in *il fisco*, n. 5/2016, pag. 407.

(3) L'esito della procedura di liquidazione delle imposte, contributi e premi dovuti di cui all'art. 36-*bis*, è, invece, comunicato al contribuente con l'obiettivo dichiarato di evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

(4) Analoga previsione è contenuta nel comma 3, ultimo periodo, dell'art. 36-*bis* del più volte citato Decreto.

(5) L'art. 3, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 (che ha disposto l'unificazione ai fini fiscali e contributive delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento) dispone che le somme che a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36-*ter*, del D.P.R. n. 600/1973 risultano dovute a titolo di imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni, possono essere pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione

prevista dal comma 4 del medesimo articolo. La disposizione citata prevede anche che l'ammontare delle sanzioni amministrative è ridotto ai due terzi e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

(6) In questo caso è l'art. 2, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 che prevede che l'ammontare delle sanzioni amministrative è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione. Non entriamo nel merito, in quanto aspetto non rilevante per le considerazioni svolte in questo scritto, della innovata disciplina sulla rateizzazione delle somme dovute in esito ai controlli in parola, contenuta nell'art. 3-*bis* del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, così come modificato dall'art. 2 del D.Lgs. 24 settembre 2014, n. 159, di attuazione della Legge delega fiscale dell'11 marzo 2014, n. 24.

(7) Appare evidente, in questo caso, la disparità di trattamento del contribuente che vede comprimersi il tempo a disposizione per poter ottemperare all'obbligo del versamento delle maggiori imposte liquidate a seguito del controllo formale. Potrebbe persino accadere che la comunicazione contenente la rideterminazione del *quantum* dovuto a seguito dei chiarimenti forniti pervenga al contribuente successivamente allo scadere dei 30 giorni dalla comunicazione originaria. In questo caso il

no le istruzioni operative dell'Agenzia delle entrate visibili sul sito internet e contenute nella circolare 16 luglio 2001, n. 68/E (8).

Tale differenziazione potrebbe apparire illogica, se non fosse per un particolare: nell'art. 36-ter, il contraddittorio non inizia - come nell'art. 36-bis - con la notifica della comunicazione d'irregolarità al contribuente *ex* comma 4, ma (molto) prima, con la **richiesta di "fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi"**, prevista dal comma 3 dello stesso articolo (9) e che il legislatore ha voluto che avvenisse mediante **comunicazione telefonica, in via telematica o in forma scritta**. Questa circostanza, e solo questa a nostro avviso, consente al rapporto Fisco-contribuente di svilupparsi in modo approfondito ed efficace fino a determinare quel risultato (impositivo, debitorio/creditorio) corretto in quanto in linea con i dati di fatto e le garanzie documentali. Risultato raggiungibile grazie alla maggiore disponibilità di tempo che avrebbero entrambe le parti del rapporto (10).

Questa è la comunicazione che dà **l'avvio al procedimento del contraddittorio** *ex* art. 36-ter, come si vuole dimostrare in questa nota. Questo dettaglio strutturale del procedimento appare tanto importante quanto è sottovalutato sia dall'Amministrazione finanziaria, sia dalla giurisprudenza di merito (11).

Intanto non pare si possa revocare in dubbio che tutte le fasi del contraddittorio, sia quella

coincidente con l'emissione della comunicazione d'irregolarità di cui al comma 4 dell'art. 36-ter, sia quella prodromica del comma 3, innanzi citato, rientrino nell'art. 6, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente"), a mente del quale "L'Amministrazione finanziaria deve assicurare **l'effettiva conoscenza da parte del contribuente** degli atti a lui destinati". Questo obbligo applica e rende effettivo il principio statuito dall'art. 10, comma 1, secondo cui "I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al **principio della collaborazione e della buona fede**".

In virtù della specifica "clausola rafforzativa" di auto qualificazione delle disposizioni dello Statuto, le norme citate costituiscono una diretta applicazione dei principi costituzionali di **buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione** (art. 97 Cost.), di **capacità contributiva** (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della **ragionevolezza** (art. 3) e, quindi, in definitiva come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica (12). Il combinato disposto delle norme citate impone che il procedimento del contraddittorio con il contribuente si svolga, dall'inizio, secondo criteri formali e sostanziali insieme che garantiscano effettivamente la reciproca conoscibilità delle rispettive determinazioni.

Tanto è vero che il legislatore ha previsto, per avviare il contatto interlocutorio, non solo l'utilizzo della posta elettronica - ovviamente laddove il contribuente l'abbia attivata - ma anche

versamento non potrà che essere tardivo con la conseguente perdita del beneficio della riduzione delle sanzioni ai due terzi. Infatti, le somme non pagate saranno iscritte a ruolo considerando le sanzioni quantificate in misura piena ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

(8) Per cercare di evitare il sorgere del problema evidenziato nella nota precedente, la Direzione centrale accertamento e contenzioso invita gli Uffici periferici a "procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme dovute in tempo utile per usufruire del beneficio [della riduzione delle sanzioni, N.d.A.]".

(9) Oggi sono richiedibili qualunque documento attinente a qualunque elemento che ha concorso a determinare un imponibile e a liquidare una determinata imposta, atteso che nulla viene più allegato alla dichiarazione.

(10) Di fatto, l'unico limite temporale è rappresentato dal termine di consegna dei ruoli al concessionario della riscossione, determinato a ritroso - e sulla base di una attività di coordinamento tra Amministrazione finanziaria e quest'ultimo - partendo dal termine di notifica della cartella di pagamento al debitore imposto dall'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

(11) Per la verità, la Corte di cassazione nella sentenza 4 luglio 2014, n. 15311 ha chiaramente rilevato la diversità delle

due procedure e della tempistica previste dalle norme in commento, che si deve ascrivere alla "differenza sostanziale dei due istituti" voluta dal legislatore: un mero riscontro automatizzato dei dati inseriti in dichiarazione che sfocia in una "liquidazione" e in una correzione degli errori commessi, quello dell'art. 36-bis; un più incisivo controllo quello previsto dall'art. 36-ter, che prevede una fase procedimentale di garanzia per il contribuente che inizia con l'invito a fornire chiarimenti e a produrre la necessaria documentazione a supporto e prosegue con la conclusiva comunicazione d'irregolarità. Benché La Corte abbia esattamente evidenziato la diversità formale e sostanziale delle due fattispecie, non si trova nella sentenza alcuna riflessione sulla rilevanza del primo invito rivolto al contribuente. Vero è che la Corte doveva esaminare il caso di notifica di una cartella di pagamento senza la preventiva notifica della comunicazione d'irregolarità. Giova però ricordare che la stessa Corte ha riaffermato il principio statuito dalle Sezioni Unite nella sent. 14 maggio 2010, n. 11722, secondo cui, pur in assenza di una specifica previsione normativa, la mancata notifica della comunicazione d'irregolarità rende nulla la cartella di pagamento quale atto conclusivo del procedimento.

(12) Valga per tutti Cass., 29 luglio 2013, n. 18184 anche per gli ulteriori riferimenti ivi contenuti.

Approfondimento Accertamento

delle telefonate dirette, quali strumenti che garantiscono di raggiungere l'obiettivo.

Il fatto che l'art. 37-ter, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, non preveda l'utilizzo di uno strumento qualificato di invio a mezzo posta - come la raccomandata A.R. - e che l'invito ad usare la posta ordinaria semplice sia stato rivolto agli Uffici periferici dalla Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 68/E/2001, non appare determinante, dal momento che l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente ha espressamente previsto il rinvio alle formalità disposte dalla legge in tema di **notifica degli atti tributari**, nella specie l'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, tra le quali vi è, al minimo, la notifica a mezzo del servizio postale tramite **raccomandata con ricevuta di ritorno**.

Peraltra giova ricordare che l'art. 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in Legge 2 dicembre 2005, n. 248, ha disposto che a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2006, l'invito previsto dall'art. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000 deve essere effettuato almeno mediante lettera raccomandata (13).

Non si fa certo fatica a comprenderne le ragioni: dal momento che il contraddittorio preventivo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente è divenuto, per legge, fondamentale e determinante per la legittimità di tutto il procedimento di riscossione, anche la sua esecuzione deve rispondere e possedere adeguati requisiti formali e sostanziali.

Ebbene, la modalità di esecuzione di quella attività prodromica - ossia l'invio della **richiesta di fornire chiarimenti** sui dati contenuti nella dichiarazione - potrebbe violare quei principi innanzi enunciati, laddove tra i diversi mezzi di comunicazione disponibili, l'Ufficio utilizzi proprio quello che garantisce la minor sicurezza in assoluto della effettiva conoscibilità della richiesta da parte del contribuente: la spedizione a

mezzo servizio postale come **lettera semplice** (che testimonierebbe quella sottovalutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di cui parlavamo poc'anzi).

Il problema sorge perché, in molti casi, quella lettera non arriva a destinazione e il contribuente apprende del controllo della sua dichiarazione solo con la **comunicazione di irregolarità ex art. 3, comma 4**, per la quale è prevista espressamente la **spedizione a mezzo raccomandata**. Ma a quel punto il contribuente - nell'ipotesi che abbia determinato le imposte in modo almeno parzialmente corretto - ha solo 30 giorni di tempo per raccogliere la documentazione necessaria, consegnarla all'Ufficio - che avrà bisogno di tempo per esaminarla ed emettere una nuova comunicazione con gli importi rideterminati - e pagare quanto dovuto (14).

Molto spesso, il procedimento non si conclude - come dovrebbe e come prevede la norma - con l'emanazione e la notifica in tempo utile della nuova comunicazione corretta, per cui il contribuente ha davanti a sé due opzioni: 1) **pagare l'intera somma** per imposte, sanzioni e interessi liquidata dall'Ufficio nella comunicazione originaria - per poter beneficiare della riduzione delle sanzioni - anche se non dovuta, in tutto o in parte; 2) **attendere la seconda comunicazione** con il debito rideterminato, confidando che arrivi prima che venga iscritta a ruolo l'intera somma non pagata nei termini e sia notificata la cartella di pagamento da parte del concessionario della riscossione (15).

A questo punto l'unico rimedio possibile sarebbe il **ricorso avverso l'atto della riscossione** eccedendone l'illegittimità per violazione ed errata applicazione tanto dell'art. 36-ter, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, quanto dell'art. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000 (nonché, per completezza, dell'art. 10, comma 1, della stessa legge), che stabilisce la nullità dei provvedimenti

(13) Tale strumento di notifica deve essere utilizzato in tutti i casi nei quali l'invito in questione non sia trasmesso con mezzi telematici all'intermediario abilitato di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e incaricato dell'invio delle dichiarazioni, qualora il diritto a riceverlo sia stato previsto nell'incarico di trasmissione.

(14) Come se non bastasse, l'Ufficio invia spesso la comunicazione d'irregolarità ex art. 3, comma 4, nel corso del mese di agosto, pur nella evidente e piena consapevolezza dell'assenza del contribuente o, quanto meno, della difficoltà di gestire la pratica per la probabile assenza del consulente fiscale (in vacanza a buon diritto!). Peraltra tale pratica sarebbe assunta nel disinteresse verso le indicazioni precise fornite agli Uffici operativi periferici dalla Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 68/E del 16 luglio 2001,

secondo le quali gli Uffici in indirizzo dovevano "evitare che le predette richieste di chiarimenti e di documentazioni pervengano al contribuente nel corso del mese di agosto".

(15) Così come il procedimento potrebbe concludersi con l'iscrizione a ruolo dell'intera somma originariamente liquidata per effetto del disconoscimento della validità della documentazione inviata dal contribuente.

Il contribuente, qualora la presentazione di documenti e osservazioni fosse stata presentata sotto forma di istanza di autotutela, potrebbe presentare ricorso avverso il diniego espresso dall'Agenzia delle entrate sotto forma di silenzio rifiuto, innanzi la Commissione Tributaria Provinciale per verificare la legittimità del rifiuto (ma non la legittimità e l'ammontare dell'imposta liquidata), come stabilito dalla Corte di cassazione nella sent. 20 novembre 2015, n. 23765.

ti emessi in violazione delle disposizioni ivi contenute (16).

C'è un particolare in più, però: la cartella contiene sempre - come la comunicazione d'irregolarità - il riferimento alla prima comunicazione (quella di cui all'art. 36-ter, comma 3), inviata dall'Ufficio per posta ordinaria e, nel caso in esame, mai pervenuta al contribuente.

Questa circostanza rilevarebbe sotto due aspetti: quello della **prova dell'invio della richiesta di informazioni/produzioni di documenti** (ex comma 3, citato), e quello della possibile rilevanza penale di una dichiarazione che non corrisponderebbe a verità.

Quanto al primo, è evidente che può essere chiesto alla Commissione di invitare l'Ufficio (e lo stesso concessionario della riscossione emittente il documento in cui è contenuta tale affermazione) a dimostrare, non solo di aver prodotto tale comunicazione, ma di averla anche spedita, in ossequio al principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c.

Quanto al secondo, se la prova non potesse essere prodotta - come è lecito attendersi - nulla vieterebbe al contribuente di chiedere alla Commissione tributaria di trasmettere gli atti alla competente Procura della Repubblica affinché questa possa verificare la eventuale ricorrenza di fattispecie costituenti reato.

Come premesso, questa situazione è fortemente sottovalutata dalla giurisprudenza: la Com. trib.

prov. di Pordenone, Sez. 2, sent. 6 marzo 2014, n. 68/2, ha ritenuto "l'eccezione infondata in quanto, all'esame della documentazione depositata, l'Ufficio ha inizialmente inviato al contribuente una richiesta di produzione documentale ai sensi dell'art 26-bis, [rectius 37, comma 3, N.d.A.] comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e successivamente ha formalmente notificato al contribuente la comunicazione contenente l'esito del controllo formale, che il contribuente ha ricevuto, sottoscrivendo la ricevuta", oltre all'aver affermato che "della documentazione depositata, l'Ufficio ha inizialmente inviato al contribuente una richiesta di produzione documentale". Una siffatta dichiarazione, priva di qualsiasi **riscontro documentale**, attesterebbe che l'Agenzia delle entrate ha effettivamente inviato la **prima comunicazione**, seppur per posta ordinaria e mai ricevuta dal contribuente (17). Dello stesso tenore risulta essere il pronunciamento della Comm. trib. reg. di Trieste, Sez. 1, sent. 21 aprile 2015, n.115/1, la quale si è persino spinta a ritenere che la procedura di controllo formale non assume rilevanza laddove la notifica della cartella di pagamento sia stata eseguita regolarmente a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, avendo per questo raggiunto lo scopo cui era preordinata ai sensi dell'art. 156 e 160 c.p.c. (18).

Di contrario avviso risulta essere la Com. trib. prov. di Caltanissetta, Sez. 1, sent. 462/01 del 19

(16) Come si ricorderà, il citato comma 5 dispone che prima di procedere all'iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti delle medesime, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. Quanto all'estensione dei principi e delle regole dello Statuto dei diritti del contribuente ai concessionari della riscossione, soccorre l'art. 17 dello Statuto.

(17) A parte le eccezioni che potrebbero essere sollevate sul dovere di adeguata motivazione, che in questa sede non ci interessa approfondire (su tale dovere si veda, *ex plurimis*, Cass., 16 aprile 2014, n. 8850), non si può non rilevare che la situazione sembrerebbe apparire viepiù grave, dal momento che non risulta che in sede di udienza l'Amministrazione finanziaria abbia prodotto la prova di quanto affermato e descritto in atti. Di fronte a simili situazioni verrebbe, però, da chiedersi - lasciando tuttavia il compito di un approfondimento ai più illustri esperti di procedura penale - se, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 331 c.p.p. agli artt. 357 e 358 c.p.p. (rispettivamente definitori della nozione di pubblico ufficiale e di persona incaricata di pubblico servizio), si possa ritenere che l'obbligo di inviare la comunicazione *de qua* riguardi anche i giudici delle Commissioni Tributarie (in quanto svolgenti la funzione giurisdizionale), nel caso ravvisino il c.d. *fumus* di reato in un

evento o fatto di cui hanno contezza nell'esercizio delle proprie funzioni, i quali, nel caso, sarebbero altresì responsabili dell'omessa comunicazione laddove sussistano i presupposti, ai sensi degli artt. 361, 362 e 363 c.p. Ovvero se l'invio della comunicazione rientri nel potere discrezionale di valutazione del giudice e, se così fosse e nel caso la richiesta in tal senso venisse da una delle Parti in causa, ci si chiede se i giudici abbiano altresì l'obbligo di fornire adeguata motivazione nel testo della sentenza, nel caso non ritenessero di provvedervi.

Si pensi, altresì, che in virtù del rinvio alla Legge 13 aprile 1988, n. 117 (concernente il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e responsabilità civile dei magistrati), operato dall'art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, potrebbe essere eccepita la sussistenza della colpa grave per travisamento delle prove ovvero per l'affermazione di un fatto la cui esistenza è esclusa dagli atti del procedimento che potrebbe dare luogo, nel caso, alla richiesta di risarcimento del danno subito nei confronti dello Stato.

(18) Anche in questo caso, intendiamo sorvolare sia sul rispetto del dovere di adeguata motivazione della sentenza, sia sulla questione delle modalità di notifica degli atti da parte del concessionario della riscossione, ex art. 26, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali. Possiamo solo aggiungere che simili pronunciamenti inducono con forza a ritenere indispensabile e non più procrastinabile una riforma del contenzioso tributario che veda la presenza di giudici adeguatamente professionalizzati.

Approfondimento Accertamento

giugno 2012, che ha annullato l'iscrizione a ruolo (e la cartella di pagamento), atteso che "le comunicazioni indicate in cartella, a prescindere dalla obbligatorietà o meno dell'invito, sono state formulate dall'Ufficio perché lo stesso ha ritenuto di doverle predisporre, ma l'Agenzia non ha fornito alcuna **prova dell'invio e dell'avvenuta ricezione** delle predette comunicazioni da parte della società contribuente. E come più volte ribadito, l'onere probatorio si pone in funzione del vantaggio che ciascuna parte ricava, alla stregua del diritto sostanziale, dalla dimostrazione dei fatti dedotti in giudizio" (19).

3. I principi di diritto sulla rilevanza del contraddittorio ...

È opinione ormai diffusa che il sistema entro il quale si realizza la fattispecie tributaria si configuri in un percorso coordinato ed articolato in fasi, aventi ciascuna funzione autonoma, nell'ambito delle quali i protagonisti del **procedimento tributario** (il Fisco e il contribuente) collaborano reciprocamente nel rispetto delle disposizioni poste a presidio dell'ordinamento tributario. Ciò comporta che la realizzazione dello scopo tributario può essere ravvisata solo nel caso in cui in ogni fase del procedimento ciascuna parte espleti l'intera **sequela di atti prevista dalla legge**.

Appare chiaro, dunque, che l'espletamento dell'insieme degli atti è necessario e non alternativo, così da potere stabilire che il mancato rispetto della procedura nel suo insieme vizia l'intera fase procedimentale rendendola illegittima. Tale ampia visione è il risultato di un lungo *iter* normativo entro il quale il legislatore ha voluto conformare il procedimento tributario al pieno

rispetto dei supremi principi di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., recependo, in primo ordine, le disposizioni in materia di **procedimento amministrativo** con la Legge n. 241/1990, il cui art. 7, prevede un obbligo generalizzato della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti (20), ed introducendo, più tardi, lo Statuto dei diritti del contribuente con la Legge n. 212/2000.

Infatti, l'introduzione del suddetto Statuto ha dotato il nostro ordinamento tributario di un valido strumento di solidarietà fiscale cercando di rivoluzionare i rapporti tra Fisco e contribuente proponendosi di improntarli al rispetto dei principi della collaborazione e della buona fede (21).

Illuminante sul punto risulta essere una sentenza di merito nella quale i giudici non hanno mancato di precisare che: "ove la contestazione riguarda soprattutto l'**omessa comunicazione al ricorrente dell'esito del controllo**, atto formale necessario per il corretto sviluppo della procedura, che se omesso, ai sensi dell'art. 6 della Legge n. 212/2000, rende **nulli gli atti procedurali successivi** ed insanabili i difetti della cartella.

Chiarito tale concetto si comprende perché gli Uffici finanziari devono innanzitutto mettere in atto quelle forme di **collaborazione tra Stato e cittadino** che pretendono rispetto reciproco e presunzione, fino a prova contraria, della buona fede di quest'ultimo. All'uopo segnalando come il contribuente sia stato considerato cittadino e non suddito fin dal tempo della promulgazione della nostra Costituzione, avvenuta nei lontani anni quaranta. Alla luce di tale considerazione ben si può intendere perché sia stato necessario

(19) La Commissione fonda il suo giudizio, altresì, sulla base dell'applicabilità dell'art. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000 e, in particolare, sul riconoscimento di quelle "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" anche nella fattispecie del controllo automatizzato e, a maggior ragione, diremo noi, in quella del controllo formale.

(20) Come ricordato dalla Corte di cassazione, Sezioni Unite, nella sent. 18 settembre 2014, n. 19667, la citata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione "è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come *ratio* fondante: 1) la tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter contro dedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del previo destinatari; 2) la tutela dell'interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimenta-

le dei soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti può fornire; 4) altresì la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa; 5) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento". In merito al campo di applicazione della Legge n. 241/1990, ricordano ancora le Sezioni Unite che l'esclusione dei procedimenti tributari dalla soggezione normativa prevista dall'art. 13, comma 2, non rappresenta "una esclusione *tout court* dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario".

(21) Non solo con l'art. 6, più volte citato, ma anche con l'art. 10, comma 1, rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" il legislatore ha positivizzato il principio per cui "I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

emanare una legge, quale la 212/2000, che chiarisse tutto ciò ai pubblici funzionari in generale ed ai funzionari degli Uffici finanziari in particolare” (22).

Orbene, dalle norme citate risulta lapalissiano che la *voluntas legislatoris* consiste nel riconoscere al contribuente, anche nell’ambito dell’attività di liquidazione della dichiarazione dei redditi, la possibilità di interloquire con l’Amministrazione finanziaria e di acquisire ogni tipo di informazione relativa agli atti dalla stessa emessi.

L’espletamento dell’insieme degli atti è necessario e non alternativo, così da poter stabilire che il mancato rispetto della procedura nel suo insieme vizia l’intera fase procedimentale, rendendola illegittima. L’assunto trova conferma anche in un’altra sentenza della Corte di cassazione, la n. 2798 del 8 febbraio 2006, nella quale gli alti giudici hanno rilevato che “l’Amministrazione finanziaria non è libera di agire a suo piacimento, ma deve rispettare le scadenze imposte dalla legge” (23).

Il diritto al contraddittorio “ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile **diritto di difesa del cittadino**, presidiato dall’art. 24 Cost., e il **buon andamento dell’Amministrazione**, presidiato dall’art. 97 Cost.” (24).

Ma le Sezioni Unite nella sent. 29 luglio 2013, n. 18184, si sono spinte oltre l’affermazione di principi innanzi espressi, per richiamare la **giurisprudenza della Corte di Giustizia UE** - dalla sent. 24 ottobre 1996, causa C-32/95, Lirestal, alla sent. 22 ottobre 2013, causa C-276/12, Sabou, per giungere alla più recente sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino e Datema (25), ove si legge che “il rispetto

dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione di cui il **diritto al contraddittorio** in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante” (26), e che “Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell’art. 41 di quest’ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato art. 41 prevede che tale diritto ad una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo” (27).

Ove qualcuno volesse obiettare che l’oggetto della causa trattava un **tributo armonizzato** (come i diritti doganali) e che i principi stabiliti dalla Corte di Giustizia debbano orientare esclusivamente l’interpretazione, da parte dei giudici degli Stati membri, della legislazione nazionale avente ad oggetto gli stessi tributi armonizzati in conformità alle Direttive comunitarie e agli scopi del Trattato, va ricordato che la Corte di cassazione nella sentenza 14 gennaio 2015, n. 406, ha affermato che “il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettibile di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare **discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo**” (28).

Ma nella sentenza è possibile cogliere una significativa sottigliezza destinata ad avere un peso

(22) Com. trib. prov. di Catania, Sez. 4, 28 marzo 2007, n. 122. Ma giova ricordare anche Cass., 30 marzo 2001, n. 4760, secondo cui “Soltanto uno Stato inefficiente ed autoritario può aspirare a compensare le proprie carenze organizzative con una legislazione o una giurisprudenza “protezionistica”, che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, che non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del fisco con un apposito Statuto”.

(23) In conformità ai principi positivizzati dall’ordinamento e ribaditi dalle recenti pronunce della Suprema Corte di Cassazione, le Corti di merito di tutta Italia si sono pronunciate dichiarando illegittime tutte le cartelle di pagamento non precedute dal prodromico invio della comunicazione prescritta dall’art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente.

Per citarne alcune: Com. trib. reg. Puglia, sent. n. 16/15/2007; Com. trib. prov. di Milano, Sez. XXV, sent. n. 163 del 20 giugno 2006.

(24) Vedi Cass., SS.UU., n. 19667/2014, anche per i numerosi riferimenti giurisprudenziali della stessa Corte, emessa in ordine all’avviso preventivo dell’iscrizione ipotecaria, oltre alla sentenza sullo stesso argomento delle SS.UU. n. 19668 in pari data.

(25) Passando attraverso le sent. 21 settembre 2000, causa C-462/98, P. Mediocurso; 12 dicembre 2002, causa C-395/00, Cipriani; 18 dicembre 2008, causa C-349/07, Sopropè.

(26) P. 28.

(27) P. 29.

(28) La sentenza interviene sulla questione, più volta sottoposta al vaglio della Corte, della nullità o meno dell’avviso di accertamento emanato prima del decorso del termine dei sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, in violazione dell’art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000. Gio-

Approfondimento Accertamento

notevole nei futuri giudizi di merito (e di legittimità), ossia l'affermazione del principio per cui le violazioni della Legge n. 212/2000 comporterebbero "un vizio di invalidità dell'atto per contrasto con 'norma imperativa' volta a dare attuazione ad un **principio generale comunitario inderogabile** (nonché ai principi costituzionali indicati negli artt. 3, 53 e 97 Cost.)" (29).

4. ... e quelli stravolti dalle Sezioni Unite

Proprio i principi assunti nelle sentenze commentate sono stati stravolti dall'intervento delle SS.UU che, come visto, è riuscita a smentire sé stessa (30).

Per esempio, l'attuale stato della legislazione non porrebbe in capo all'Amministrazione fiscale un **generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale**, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto (31). È stata così smentita la conclusione raggiunta nella sentenza n. 18184/2013, secondo la quale il contraddittorio endoprocedimentale rappresenterebbe un principio generale insito nell'ordinamento giuridico.

Oppure l'assunto per cui solo nel caso della verifica fiscale di cui all'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000 caratterizzata "dall'autoritativa intro-

missione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente" sarebbe giustificato "quale "controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti". Semmai è vera la tesi contraria a quella sostenuta dai giudici (32).

O ancora che ai **tributi non armonizzati** "estraneei alle competenze dell'Unione, non si applica il diritto europeo", riportando a sostegno della tesi, una serie di sentenze della Corte di Giustizia UE e l'art. 51, della Carta dei diritti fondamentali. Peccato che nelle sentenze nn. 406/2015 e 18184/2013 avesse affermato esattamente il contrario (33).

Criticata anche la sentenza della Corte costituzionale n. 132/2015 citata, che si svilupperebbe "attraverso proposizioni che si rivelano, quanto al tema in esame, del tutto non significative". In realtà, la critica, espressa in meno di due paginette, si riduce ad avversare la richiamata applicabilità del principio generale di diritto comunitario del rispetto dei diritti di difesa. Dimenticando i giudici, che la Corte costituzionale, avallando la tesi della Corte di cassazione (che identifichiamo per semplicità come a favore del contribuente) (34), ha sancito che "l'attivazione del

va ricordare che già le Sezioni Unite nella più volte citata sent. n. 18184/2013, hanno affermato il principio per cui "La 'sanzione' della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata *ex lege* da nullità per le cartelle di pagamento, ... bensì di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediente, rispetto allo svolgimento di tale funzione che assume il fatto viziante". Tesi ampiamente sostenuta dalla migliore dottrina (si veda, per tutti, A Fantozzi, "Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari", in *Riv. dir. trib.*, 2011, I).

(29) Sebbene l'oggetto della causa fosse il mancato rispetto dei termini *ex art.* 12, comma 7, non pare si possa mettere in dubbio, proprio per il richiamo ai principi costituzionali (e comunitari), la rilevanza dell'enunciato anche in casi di violazioni di altre disposizioni dello Statuto, come, appunto, il difetto nel contraddittorio.

(30) Per brevità e strumentalità al presente lavoro, si citano solo alcuni dei principi stabiliti dalle SS.UU. Per altre, seppur brevi valutazioni, si rinvia a F. Ghiselli, "Contraddittorio: spetta al legislatore occuparsene", in *IPSOA Quotidiano* del 7 gennaio 2016.

(31) A fronte di una elencazione precisa di disposizioni normative che prescriverebbero l'obbligo di attivare il contraddittorio, i giudici giustificano l'introduzione per via interpretativa

di tale obbligo operata dalla Sezione V della Corte di cassazione con le sent. nn. 19667/14 e 19668/14, in tema di iscrizioni ipotecarie di cui all'art. 77, D.P.R. n. 602/1973 (nel testo previgente alle modifiche introdotte dal D.L. 13 maggio 2011, n. 70 conv. in Legge 12 luglio 2011, n. 106 che non prevedeva l'invio della comunicazione informativa al contribuente, modifica operata dall'art. 7, comma 2, lett. u-*bis*). Per di più, gli stessi giudici si curano particolarmente di evidenziare che il principio di diritto introdotto dalle decisioni della Sezione V non può che limitarsi strettamente al caso oggetto del giudizio.

(32) Il contraddittorio già si svolge in sede di verifica in modo costante, *day by day*, e la presentazione di osservazioni e memorie nei 60 giorni successivi ha il solo fine di permettere ai funzionari dell'Ufficio che dovrà emettere l'avviso di accertamento - diversi da quelli che hanno condotto la verifica, per regolamentazione interna - la concreta sostenibilità, tecnica e giuridica, delle argomentazioni poste a base delle riprese contenute nel pvc. Semmai è proprio nelle verifiche condotte a "tavolino" che si fa sentire maggiormente l'esigenza di un confronto tra Amministrazione e contribuente sugli elementi di fatto, ma più spesso presuntivi, raccolti dall'Ufficio che potrebbero produrre effetti pregiudizievoli in capo a quest'ultimo.

(33) Le Sezioni Unite della Cassazione nella sent. 14 gennaio 2015, n. 406, hanno affermato che "il principio generale del diritto comunitario, secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettibile di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo".

(34) Le sentenze sono quelle già citate, n. 25759/2014, n. 19667/2014, n. 406/2015, nonché SS.UU. n. 18184/2013.

contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa" (35).

Non v'è dubbio che la sentenza delle Sezioni Unite, invece di risolvere i problemi - senza peraltro uscire dal proprio compito nomofilattico - come tutti auspicavamo, li amplifica.

A questo punto non resta che fare propria la considerazione forse più rilevante della sentenza: l'invito esplicito rivolto al legislatore di risolvere i **disallineamenti normativi**, dal momento che si è dimostrato consapevole della questione e intenzionato a farsene carico, in particolare, delegando il Governo con la legge di riforma del

sistema fiscale n. 23/2014, a prevedere "forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" (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" (art. 9, comma 1, lett. b). E considerato che è ormai scaduto il termine di quindici mesi per l'attuazione della delega stessa (36) e quel grande contenitore che è la Legge di stabilità è stato già approvato, non resterebbe che avvalersi della facoltà di emettere un Decreto legislativo integrativo dei provvedimenti già emanati.

(35) Tanto è vero che tale principio varrebbe anche in relazione all'art. 20, D.P.R. n. 131/1986, che la giurisprudenza maggioritaria qualifica come norma antielusiva che, come noto, non contiene espressamente una previsione normativa come

quella dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973 o dell'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000.

(36) Facoltà prevista dall'art. 1, comma 8, della Legge n. 23/2014.