

UNIONE GIUDICI TRIBUTARI

col patrocinio del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LA GIURISDIZIONE CENERENTOLA

FIRENZE 2-3 DICEMBRE 2016

(presso l'Educandato Statale SS. Annunziata - piazzale del Poggio Imperiale, 1)

"La difesa del contribuente nella fase amministrativa"

Avv. Alessandro CLEMENTE - vice presidente sezione CTP di Roma

1. PREMESSA

Il tema individuato è indubbiamente vasto e di estrema importanza. Per questo si è volutamente scelto di limitare la trattazione al fondamentale aspetto del contraddittorio nel procedimento tributario, allo stato della giurisprudenza di legittimità sul tema ed alla rapida analisi di quegli ulteriori istituti che rappresentano comunque fasi amministrative di riesame.

2. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE

Come noto, il contraddittorio si può ritenere svolto quando l'ufficio fiscale abbia espresso formalmente le contestazioni che intende riportare nell'atto impositivo a seguito dei controlli, ed al contribuente venga data la possibilità di replicare a tali contestazioni prima che venga emesso il relativo provvedimento.

Il contribuente, quindi, è titolare di una legittima aspettativa che le sue allegazioni saranno adeguatamente valutate dall'organo amministrativo incaricato di provvedere, consentendosi così al primo di esprimere le sue ragioni ed al secondo di acquisire ulteriori elementi di conoscenza ai fini dell'emissione del provvedimento finale.

Se correttamente attuato, il contraddittorio attua il diritto di difesa del cittadino ed allo stesso tempo assicura il rispetto del principio dell'imparzialità. Ed il contraddittorio è correttamente attuato quando ne viene assicurata la sua effettività, nel senso che il giudice dovrà stabilire se al contribuente è stato dato uno spazio effettivo di difesa, con una valutazione che va ovviamente effettuata caso per caso.

Come principio fondamentale del diritto comunitario viene appunto individuato quello ad essere sentiti, anche in mancanza di qualsivoglia norma che contempri espressamente tale diritto, che viene quindi considerato funzionale all'esercizio del diritto di difesa.

In particolare, la questione del contraddittorio procedimentale ha trovato il suo punto di svolta nella sentenza del 18/12/2008, emessa dalla Corte di Giustizia nella famosa causa *Sopropé* (C 349-07), ed in cui la Corte ha dichiarato che:

1) Per quanto riguarda la riscossione di un debito doganale al fine di procedere al recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, un termine da otto a quindici giorni concesso all'importatore sospettato di aver commesso un'infrazione doganale affinché questi presenti

le proprie osservazioni è, in linea di principio, conforme alle prescrizioni del diritto comunitario (*congruo preavviso*);

2) Spetta al giudice nazionale adito stabilire se, alla luce delle circostanze particolari della causa, il termine concretamente concesso a detto importatore gli abbia consentito di essere utilmente ascoltato dalle autorità doganali (*congruo ascolto*);

3) Il giudice nazionale deve inoltre verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse (*congrua valutazione*).

Le statuizioni della Corte di Giustizia sono di estremo interesse, proprio perché sono intervenute in assenza di una specifica disposizione comunitaria, riconoscendo il contraddittorio come principio immanente del sistema e perché hanno fissato i paletti del congruo preavviso, del congruo ascolto e della congrua valutazione da parte dell'amministrazione fiscale.

In sostanziale conformità si è espressa, pur aggiungendo un elemento che può esser fonte di divergenze, ancora la Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 3 luglio 2014, nelle cause riunite *Kamino* (C-129/13 e C-130/13), in relazione al diritto al contraddittorio per il destinatario della decisione di recupero che non è stato sentito dalle autorità doganali prima dell'adozione di tale decisione, bensì nella successiva fase di reclamo.

In questa sentenza, come detto, la Corte ha aggiunto un elemento che è stato poi fonte di orientamenti divergenti anche nella nostra giurisprudenza di legittimità, come vedremo in seguito: ha affermato, infatti, che il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (cosiddetta prova di resistenza).

E' senza dubbio un'affermazione che potrebbe condurre ad un'interpretazione tale da sminuire lo stesso valore del contraddittorio, derubricandolo da principio in sé, atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato differente.

Sul piano del diritto interno, a prescindere dalle varie sentenze della Corte Costituzionale che hanno riconosciuto in generale che il contraddittorio con il destinatario del provvedimento costituisce esplicazione e contenuto necessario del principio del giusto procedimento (ad esempio C. Cost., 30.01.2002 n. 11 e 28.11.2008 n. 390), occorre ovviamente ricordare lo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 2000) che all'art. 12, ultimo comma, ha stabilito, per quel che riguarda il tema in esame, che *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”* e che *“l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.”*

Non essendo prevista una sanzione espressa di nullità, l'attenzione della giurisprudenza successiva si è focalizzata anzitutto sulla necessità o meno di concludere per l'annullamento dell'atto impositivo laddove fosse mancata la fase del contraddittorio e se tra i “casi di particolare e motivata urgenza” potesse essere inclusa l'imminente scadenza dei termini di accertamento.

3. L'ESAME DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Tale questione della nullità o meno dell'atto impositivo in caso di inosservanza del precetto di cui all'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei Diritti del Contribuente, è stata decisa dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013, risolvendo le diverse e confliggenti interpretazioni adottate sino a quel momento.

Le Sezioni Unite hanno concluso per l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso antecedentemente al decorso del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura, contemplato dall'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente.

La Corte ha affermato che lo Statuto, sebbene abbia rango di legge ordinaria, in virtù della speciale clausola rafforzativa di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali del diritto, dell'attività amministrativa e dell'ordinamento tributario (art. 1, comma 1), ha il compito di assicurare che l'azione amministrativa sia esercitata in senso garantistico ed esprima principi immanenti nell'ordinamento tributario, da reputarsi vigenti anche prima dell'entrata in vigore dello Statuto medesimo.

E' stato poi riconosciuto il ruolo che l'art. 12 assume nei rapporti tra contribuente e Fisco, sottolineando che lo stesso disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dapprima sottolineando il profilo collaborativo cui la norma è sottesa (anche come diretta applicazione dell'art. 97 Cost., 53 Cost. e 3 Cost.), e subito dopo il contraddittorio procedimentale, rispetto al quale ha rimarcato il generale riconoscimento che la giurisprudenza e la dottrina hanno espresso.

Non pare un caso, peraltro, che la prima sentenza citata dalle Sezioni Unite in questo arresto a conferma dell'indirizzo giurisprudenziale favorevole alla valorizzazione del contraddittorio procedimentale è proprio la sentenza *Sopropè*, emessa dalla Corte di Giustizia UE nel 2008, prima citata, assunta correttamente quale paradigma dei comportamenti che le amministrazioni finanziarie dei Paesi membri dell'UE devono tenere, consentendo al contribuente di far valere le proprie osservazioni in procedimenti tributari dai quali possano scaturire conseguenze negative per il suo patrimonio.

L'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale.

In definitiva, la Corte afferma che la sanzione dell'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 di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

Successivamente, la Corte di Cassazione con le sentenze n. 19667 e n. 19668 del 18 settembre 2014 ha ribadito l'esistenza del diritto al contraddittorio procedimentale anche qualora le leggi d'imposta non abbiano per nulla previsto tale facoltà, come è avvenuto nel caso dell'iscrizione di ipoteca ex art. 77 D.P.R. n. 602 del 1973 a garanzia dei crediti tributari.

Secondo le Sezioni Unite, in particolare, la pretesa tributaria trova legittimità proprio nella formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra Amministrazione e contribuente nella fase "precontenziosa" o "endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili.

Il diritto al contraddittorio, ossia, stante le espressioni utilizzate dalla Corte di Giustizia, il diritto del destinatario del provvedimento di essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost. ed il buon andamento dell'Amministrazione, contemplato dall'art. 97 Cost..

Si sottolinea, quindi, la portata generale del principio del contraddittorio procedimentale, principio che la Corte ha tratto direttamente dai principi generali comunitari, senza però subordinare la tutela del diritto al contraddittorio alla prova di resistenza circa quella che sarebbe stata in concreto l'utilità del contraddittorio medesimo: il diritto al contraddittorio è stato tutelato in sé, evitando di abbracciare tesi riduttive.

Dunque con tali statuizioni, la Suprema Corte non ha seguito la già citata affermazione della Corte di Giustizia nella sentenza *Kamino*, secondo cui il giudice nazionale "può" tenere conto della mancanza del contraddittorio, ai fini dell'annullamento dell'atto impositivo, solo se ritiene che, in mancanza di tale irregolarità, il risultato sarebbe stato diverso.

Ed ancora, con la sentenza n. 406/2015, depositata il 14 gennaio 2015, la sezione V della Cassazione, esaminando una controversia in tema di abuso di diritto, ha espressamente affermato che «il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto

destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudizievoli 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».

La sezione V ha, pertanto, recepito e puntualizzato il principio di diritto sancito dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 19667/2014, secondo cui è «principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario».

Tale presa di posizione implica che, secondo tale sentenza, il diritto al contraddittorio preventivo trova applicazione anche ai tributi non armonizzati (per es. le imposte dirette), allo stesso modo dei tributi armonizzati (per es. Iva, dogane, accise), intesi quali tributi rientranti nella sfera di competenza del diritto comunitario e sottoposti ai suoi principi.

Nonostante tali sentenze però, gli operatori del diritto si sono continuati a chiedere, da una parte, se le garanzie di carattere procedimentale di cui all'art. 12, comma 7 della Legge 212/2000 dovessero applicarsi soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale (come appunto sancito con la sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 2013), o anche ad altri tipi di accertamenti, ad esempio relativi a verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie acquisite da altre p.a., da terzi o dallo stesso contribuente, a seguito di compilazione di questionari o in sede di colloquio (cosiddette verifiche a tavolino), e dall'altra, se il principio del contraddittorio dovesse essere applicato e regolato in modo diverso a seconda della natura armonizzata o meno del tributo.

In ordine a tale problematica, derivante proprio dal contrasto tra le ultime citate sentenze ed un diverso orientamento giurisprudenziale (per es. Cassazione Civile 16354/12, 15583/14, 7598/14, 13588/14) secondo cui il disposto del settimo comma dell'articolo 12 Legge

212/2000 non trova applicazione agli accertamenti c.d. a tavolino, è giunta l'ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015 della Sesta Sezione della Corte di Cassazione.

Tale ordinanza, invece di seguire tout court il sentiero aperto dalle ultime sentenze delle Sezioni Unite, come ben poteva fare, ha invece investito le Sezioni Unite della questione se il principio del contraddittorio preventivo, di matrice eurounitaria (che pure essa stessa riconosce ragionevole applicare anche ai procedimenti relativi a tributi non armonizzati, perché sarebbe innegabilmente stridente, e potrebbe forse destare qualche dubbio di legittimità costituzionale, differenziare il regime delle garanzie procedurali del procedimento di accertamento tributario in ragione della natura – armonizzata o meno – del tributo oggetto di accertamento), trovi fondamento nell'ordinamento nazionale o esclusivamente nel diritto dell'Unione Europea e, in questo caso, quale ne sia la portata applicativa.

Inoltre, la medesima ordinanza, qualora le Sezioni Unite avessero confermato nella sua pienezza il suddetto principio, poneva anche la questione dell'individuazione delle concrete modalità di esplicazione del contraddittorio, e degli effetti della eventuale inosservanza di tali modalità, in tutti quei procedimenti tributari nei quali la legge non preveda espressamente alcun meccanismo di contraddittorio endoprocedimentale.

In altre parole, stabilire se la violazione del contraddittorio determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Al riguardo, a dire la verità, l'ordinanza n. 527 ha proposto di applicare l'art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000 a tutte le forme di verifica, superando il diverso orientamento volto a restringere l'ambito di applicazione della norma citata alle sole verifiche presso i locali del contribuente.

A seguito della rimessione operata dalla predetta ordinanza, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno emesso la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, in cui, nonostante che, nel frattempo, anche la Corte Costituzionale con la sentenza n. 132/2015 avesse affermato che “secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione nel nostro diritto vige il principio generale del contraddittorio, che trova applicazione anche ove non sia enunciato da specifiche disposizioni di legge”, i giudici di legittimità hanno di nuovo mutato

orientamento e sono giunti a conclusioni totalmente differenti, affermando che non esiste nel nostro ordinamento un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo non sia espressamente previsto per legge.

Si tratta, infatti, di un principio di derivazione comunitaria e pertanto applicabile solo ai tributi “*armonizzati*”, laddove avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purchè in giudizio il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

Tale ultimo orientamento sembra essere stato pedissequamente seguito dalle successive pronunce della Corte Suprema fino ad oggi: si possono ricordare, infatti, Corte di Cassazione, Sez. VI, 26.05.2016, n. 10903; Sez. VI, 31.05.2016 n. 11283; Sez. VI, 20.07.2016 n. 14861; Sez. VI, 07.11.2016 n. 22559; Sez. VI, 24.11.2016 n. 24077; Sez. VI, 24.11.2016 n. 24083; Sez. V, 29.11.2016 n. 24199; Sez. VI, 29.11.2016 n. 24368.

Si deve ritenere che tale ultimo orientamento sia un passo indietro rispetto alla tutela delle garanzie del contribuente; appare infatti irragionevole differenziare tra tributi armonizzati e non, e tra verifiche presso il contribuente e quelle c.d. a tavolino. Differenze che appaiono irragionevoli non solo sul piano teorico ma anche su quello pratico: basti pensare ad un eventuale accertamento unitario ai fini delle imposte dirette e dell’Iva, che dovrà conciliare le contemporanee maggiori garanzie per l’Iva e le minori garanzie per le imposte dirette, anche quando le diverse maggiori imposte siano basate sul medesimo maggior imponibile.

Si deve quindi auspicare il ritorno all’interpretazione dettata dalla Corte Suprema con le sentenze n. 18184 del 29 luglio 2013, n. 19667 e n. 19668 del 18 settembre 2014, o che, in alternativa, il Legislatore nazionale interpreti o, ove necessario, modifichi le leggi, affinché i principi e le garanzie del contribuente siano uguali, sia comparando analoghe situazioni

italiane sia comparando analoghe situazioni italiane ed europee, seguendo la linea già tracciata con la Legge n. 23 del 2014 sulla delega fiscale.

Vi è da dire, infine, che una parola decisiva potrebbe dirla la Corte Costituzionale, a cui, con ordinanza n. 736/1/15 del 10 gennaio 2016, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, presieduta dal Dr. Mario Cicala, già Presidente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, ha rimesso la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7 della Legge 212/2000 nella parte in cui limita ai soli casi di istruttoria svoltasi tramite accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di redigere un p.v.c. e di attendere sessanta giorni prima dell'emanazione dell'accertamento al fine di permettere un compiuto esplicarsi del contraddittorio procedimentale con il contribuente.

4. IL COMPUTO DEI 60 GIORNI E LA PARTICOLARE E MOTIVATA URGENZA DI CUI ALL'ART. 12, COMMA 7 DELLA LEGGE 212/2000

Prescindendo un attimo dalle questioni relative all'orientamento della Cassazione sul principio del contraddittorio endoprocedimentale, è comunque interessante e si ritiene utile ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, analizzare alcune questioni pratiche relative all'applicazione del citato art. 12, comma 7 della Legge 212/2000.

Innanzitutto, ai fini del computo dei 60 giorni rileva la data della sottoscrizione dell'atto impositivo o quella della sua notifica?

Ebbene, la Corte di Cassazione con la sentenza del 28.05.2015 n. 11088, intervenendo sulla questione, ha sancito che, ai fini del rispetto del termine previsto dallo Statuto del Contribuente, per "data di emanazione dell'atto" deve intendersi quella in cui lo stesso è stato sottoscritto dal funzionario munito del relativo potere, ossia, la data dell'atto medesimo e non quello della sua notifica.

Difatti, la Corte di Cassazione ha deciso per l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine dei 60 giorni, anche se spedito e ricevuto dal contribuente nel pieno rispetto del suddetto termine.

Tale principio vale anche nel caso in cui, tra lo spirare del termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di notifica e l'emissione del successivo accertamento, il contribuente non abbia presentato osservazioni e richieste.

Con tale sentenza, i giudici di legittimità hanno dimostrato, quindi, di non condividere le differenti posizioni in precedenza assunte con le sentenze n. 15648 e n. 25118 del 2014.

In particolare, con la prima, la Corte Suprema aveva cassato la sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento, poiché emesso prima della scadenza dei sessanta giorni, ma notificato in data successiva, sostenendo che non sussisteva alcuna violazione del contraddittorio, poiché finché l'atto resta nella sfera interna dell'Amministrazione, non è idoneo a costituire esercizio della potestà impositiva.

Con la seconda pronuncia, invece, la Corte aveva statuito che la censura sollevata dal contribuente sulla violazione del contraddittorio precontenzioso non era accoglibile per carenza di interesse concreto, non avendo costui presentato osservazioni e richieste nel termine di sessanta giorni dalla consegna del verbale di verifica.

Invece, con la sentenza n. 11088/2015, la Corte di Cassazione ha voluto tracciare una linea maggiormente garantista per il contribuente, affermando che la violazione del contraddittorio precontenzioso sussiste quando l'avviso di accertamento viene emesso dal funzionario prima della scadenza dei sessanta giorni, ed indipendentemente, quindi, dal fatto che la notifica sia avvenuta successivamente ed a nulla rilevando la mancata produzione di memorie difensive.

Quanto all'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni, la stessa è consentita solo in ipotesi di comprovata urgenza, che sarà onere dell'Ufficio provare e compito del giudice adito valutare.

Di fatto, occorre rilevare che i casi di "*particolare e motivata urgenza*" non possono essere generici (Cassazione n. 2595/2014), ma specificamente riferibili al contribuente ed al periodo d'imposta (Cassazione n. 2587/2014).

Invero, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta ad addurre le ragioni per le quali non è stato possibile iniziare tempestivamente la verifica fiscale, ovvero le ragioni sopravvenute che hanno impedito un tempestivo ed ordinato svolgimento dell'attività di controllo (Cassazione n. 3142/2014).

È, dunque, necessario che le ragioni che giustificano la deroga non siano ricondotte alla mera scadenza del termine di accertamento, perché così facendo si svuoterebbe la norma della sua funzione di garanzia.

Infatti, sul punto occorre ricordare che la Corte Suprema ha definitivamente affermato il principio di diritto in base al quale la violazione dell'art. 12, comma 7 della Legge n. 212/2000 è consentita solo ove sussistano ragioni di urgenza il cui onere probatorio ricade sull'Ufficio.

Tali ragioni, non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio (Cassazione n. 9424/2014; n. 22786/2015; n. 5159/2016; n. 7598/2016), pena la nullità dell'avviso d'accertamento.

Infatti, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta, qualora alleghi l'imminente scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, a specificare le ragioni per le quali non è stato possibile iniziare tempestivamente la verifica fiscale, ovvero le ragioni sopravvenute (quali la scoperta o conoscenza di nuovi fatti emersi nel corso di indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di soggetti terzi; od ancora ad eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici; od ancora condotte dolose o comunque pretestuose o volutamente dilatorie poste in atto dallo stesso contribuente sottoposto a verifica e volte ad ostacolare o ritardare la conclusione delle operazioni) che hanno impedito un tempestivo ed ordinato svolgimento delle attività di controllo entro il sessantesimo giorno antecedente la chiusura delle operazioni, non potendosi far ricadere sul contribuente le conseguenze della propria inerzia (Cassazione n. 25759/2014).

In definitiva, le ipotesi di particolare e motivata urgenza si possono ravvisare prevalentemente nei comprovati rischi di perdita del credito erariale o nei casi di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari.

5. LE FASI AMMINISTRATIVE DI RIESAME

Le fasi amministrative di riesame quali il reclamo-mediazione, l'accertamento per adesione e l'autotutela realizzano senza dubbio ipotesi di contraddittorio ex post (cioè dopo l'emissione dell'atto impositivo), che per la dottrina però non realizzano appieno il principio di effettività proprio del contraddittorio preventivo.

Infatti, se almeno in due ipotesi (reclamo mediazione e accertamento per adesione) si verifica la paralisi dell'esecuzione, prevista rispettivamente dall'art. 17 bis, comma 8 D.

Lgs. 546/1992 e dall'art. 6, comma 3 D. Lgs. 218/1997, più in generale difetta in tali istituti un effettivo ed efficace esame delle allegazioni del contribuente.

Nel caso del reclamo mediazione, infatti, non vi è alcun obbligo adeguatamente sanzionato di esaminare le ragioni del contribuente, fatta eccezione dalla possibilità di condannare il soccombente alle spese della fase di mediazione nella misura del 50%, possibilità però legata più che altro alla soccombenza nel merito; nelle altre due ipotesi, il silenzio e l'omessa considerazione delle ragioni del contribuente resta praticamente priva di qualsiasi conseguenza.

Può essere comunque interessante esaminare per ciascuno di tali istituti alcuni aspetti legati all'esercizio del diritto di difesa.

5.1) Reclamo Mediazione

Gli istituti del reclamo e della mediazione sono stati radicalmente riformati dal Decreto Legislativo n. 156 del 24 settembre 2015 - recante "*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della Legge 11 marzo 2014, n. 23*" - che all'art. 9 (*Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*) del Titolo II (*Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria*) ha sostituito integralmente il previgente testo dell'art. 17 *bis* agendo su due fronti: quanto all'ambito oggettivo di applicazione, i novellati commi 1 e 10 dell'art. 17 *bis* specificano che non sono reclamabili le controversie di valore indeterminabile e gli atti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato ex art. 47 bis, mentre per converso, a prescindere dal valore, è stata prevista la reclamabilità degli atti relativi al classamento e all'attribuzione della rendita catastale. Per quel che concerne l'ambito soggettivo di applicazione della nuova disposizione, l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori, agenti della riscossione ed agli enti locali.

L'istituto del reclamo ha la funzione di consentire all'ente impositore di rivisitare l'atto alla luce delle contestazioni sollevate dal contribuente. Esso, nella fase del riesame amministrativo ha infatti la facoltà di annullare o di ridurre parzialmente la propria pretesa oltre a quella di incidere, modificandoli, sui contenuti e le motivazioni dell'atto. Il medesimo reclamo potrà contenere una motivata proposta di mediazione con rideterminazione delle somme pretese. Invero, il contribuente che decida di avanzare una

pretesa di mediazione sarà tenuto a specificare la misura entro cui è disposto a scontare il versamento di una maggiore imposta.

Ciò premesso, è utile precisare che:

- a) alla luce della novella normativa anche le controversie proposte avverso atti reclamabili oggi possono costituire oggetto di conciliazione giudiziale
- b) per quanto riguarda le dichiarazioni rese dalle parti nella fase amministrativa del procedimento, la normativa omette di soffermarsi sul delicato problema attinente alla valenza da attribuire loro nella fase giudiziale; una soluzione al problema potrebbe rinvenirsi, a parere di parte della dottrina, direttamente nell'articolo 10 del D. Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, il quale nega che le dichiarazioni rese dalle parti nel corso del procedimento possano essere utilizzate nel giudizio instauratosi in via successiva al fallimento del tentativo di conciliazione
- c) le nuove modifiche alla mediazione tributaria, essendo contenute nella "Legge di stabilità 2014" – come previsto dall'art. 1, comma 611, lett. b) della stessa Legge n. 147/13 – "si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente Legge", e quindi, dal 2 marzo 2014, mentre continueranno ad applicarsi le precedenti disposizioni con riferimento alle istanze presentate avverso atti notificati antecedentemente a quella data; a tal proposito, è bene ricordare che il precedente procedimento di mediazione non può beneficiare della sospensione feriale dei termini, in quanto si sviluppa all'interno di una fase amministrativa e non già processuale. Al contrario, la nuova normativa prevede espressamente l'applicazione dell'istituto della sospensione feriale.

5.2) Accertamento con adesione

Per tale istituto occorre precisare che l'instaurazione del contraddittorio preventivo da parte del Fisco, ai sensi dell'art. 5 del D. lgs. 19 giugno 1997, n. 218, è facoltativa e non obbligatoria, in quanto assolve alla sola funzione di garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e di consentire al contribuente un'immediata cognizione circa la vertenza, tanto più che quest'ultimo può sempre, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del medesimo d.lgs., attivare il procedimento di definizione con adesione ove abbia ricevuto un avviso di accertamento o di rettifica in assenza di preventivo contraddittorio.

La Cassazione ha ribadito infatti che non è prevista la sanzione della nullità degli avvisi di accertamento e delle conseguenti iscrizioni a ruolo nei casi in cui l'ufficio non convoca, per il contraddittorio, il contribuente che presenta istanza di accertamento con adesione (Cfr. Cassazione, 28051/2009; Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 3676/2010; Cassazione, ordinanza 29127/2011; Corte di Cassazione - Ordinanza 05 dicembre 2012, n. 21760; Cassazione, Sesta Sezione Civile, ordinanza 07.11.2013, n. 25082; Cassazione 21991 del 17.10.2014; Cassazione civile, sez. trib., 14/01/2015, n. 444; Cassazione civile, sez. trib., 17/09/2014, n. 19540; Cassazione n. 11438 del 01.06.2016).

L'articolo 6 del D. Lgs.vo 218/1997, rubricato "*Istanza del contribuente*", infatti non contiene alcuna sanzione per la mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'ufficio, limitandosi a prevedere che il contribuente, ricevuta la notifica di un avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito a comparire, di cui al precedente articolo 5, può formulare, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la Commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico (comma 2).

L'ufficio, a sua volta, "*entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire....*" (comma 4).

Del resto, la Corte non poteva pervenire a conclusioni diverse. Seppure si volesse ritenere che la disposizione dell'articolo 6, comma 4, rende obbligatoria la convocazione del contribuente al fine di instaurare il contraddittorio, il mancato adempimento da parte dell'ufficio non potrebbe comunque portare alla conseguenza dell'invalidità dell'atto impositivo precedentemente emanato.

Ciò in quanto l'istanza di accertamento con adesione, presentata quando la pretesa erariale è già stata definita in tutti i suoi aspetti e formalizzata in un provvedimento perfetto ed efficace, dà avvio a un procedimento autonomo, i cui eventuali vizi non possono incidere sulla legittimità del precedente provvedimento.

Si ritiene che in realtà la questione meriterebbe una maggiore attenzione, rispetto alla posizione delineata alla giurisprudenza di legittimità favorevole ad escludere senza alcun effetto l'obbligo di convocare il contribuente ed attivare il procedimento di accertamento

con adesione. Il contraddittorio potrebbe mettere il contribuente in condizione di esercitare da subito il proprio diritto di difesa e spiegare il proprio operato per evitare di essere poi coinvolto nella fase giudiziale ed inciso dall'avviso di accertamento nella propria sfera giuridica ed economica.

Peraltro per la prassi dell'Agenzia delle entrate, vi è un vero e proprio dovere morale di dar corso alla procedura di accertamento con adesione richiesta dal contribuente, e lo svolgimento della fase amministrativa consentirebbe una verifica in termini di legittimità, ragionevolezza e proporzionalità dell'avviso di accertamento.

Tali argomentazioni sono presenti in alcune sentenze di merito che, richiamati i principi di collaborazione, buona fede e legittimo affidamento, danno un'interpretazione differente rispetto a quella della Cassazione per garantire appieno l'esercizio del diritto di difesa del contribuente.

Altri due problemi relativi a detto istituto, ed a cui occorre prestare attenzione, meritano di essere segnalati.

In primo luogo, laddove l'Amministrazione fiscale invii al contribuente l'invito a comparire di cui all'art. 5 del D lgs. 218/1997 o faccia precedere l'atto impositivo da un formale contraddittorio con il contribuente, l'eventuale istanza di accertamento per adesione di cui al successivo art. 6, non potrà comportare la sospensione del termine di impugnazione.

In secondo luogo, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11632 del 5 giugno 2015, confermata il 20 aprile 2016 dall'ordinanza n. 7995, superando il diverso avviso espresso dalla prassi amministrativa ed il suo precedente orientamento di cui alle sentenze n. 10360/2015 e n. 11403/2015, ha ritenuto inapplicabile la sospensione feriale dei termini processuali all'accertamento con adesione.

La Corte di Cassazione ha ribadito la sua nuova posizione circa la non cumulabilità della sospensione dei termini di impugnazione di 90 giorni, recata dalla mera presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, con la sospensione feriale dei termini processuali che va dal 1° al 31 agosto di ogni anno. La ratio avanzata dalla Suprema Corte è che la sospensione dei termini processuali non possa cumularsi con altri termini tipici di una fase amministrativa quale, appunto, l'accertamento con adesione.

5.3) Autotutela

Riguardo a detto istituto può essere utile ricordare alcune prese di posizione della Corte Suprema che sul tema ha statuito: che ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è impugnabile l'annullamento parziale, adottato nell'esercizio del potere di autotutela, di un avviso impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, rispetto a cui, pur se riduttivo dell'originaria pretesa, non può privarsi il contribuente della possibilità di difesa (Cassazione civile, sez. trib., 08/07/2015, n. 14243); che la modificazione in diminuzione dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente, che non deve rispettare il termine decadenziale di esercizio del potere impositivo (Cassazione civile, sez. VI, 08/06/2016, n. 11699); che l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetti "ex tunc" l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta all'esercizio della potestà impositiva, ove ne sussistano i presupposti, senza necessità di notificare nuovamente il processo verbale di constatazione, incontrando i soli limiti dell'avvenuta formazione del giudicato, del decorso del termine decadenziale fissato per l'accertamento e del diritto di difesa del contribuente (Cassazione civile, sez. trib., 08/07/2015, n. 14219); che il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cassazione civile, sez. trib., 20/02/2015, n. 3442); che il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per

contestare la fondatezza della pretesa tributaria (Cassazione civile, sez. VI, 05/11/2014, n. 23628); che il contribuente, che richiede all'amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, deve prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. Giacché fuori dalla predetta situazione, l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (Cassazione civile, sez. VI, 18/06/2012, n. 10020).

Avv. Alessandro Clemente