

Statuto del contribuente

## Anche il coobbligato può dedurre il vizio di contraddittorio

Cassazione, Sez. trib., Sent. 1° ottobre 2018 (8 giugno 2018), n. 23670 - Pres. Cristiano - Rel. Stalla (stralcio)

*Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Avviso di accertamento emesso ante tempus - Violazione del principio del contraddittorio - Sussistenza - Avviso di accertamento - Illegittimità - Pregiudizio concreto per il contribuente - Irrilevanza*

**In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'avviso di accertamento, emesso prima del termine dilatorio fissato dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, ove non ricorra una situazione di urgenza, è illegittimo per violazione del principio del contraddittorio: detto vizio, attenendo alla mancanza di un elemento essenziale nell'iter di formazione del provvedimento, può essere dedotto anche dal coobbligato, ove pure non abbia avuto una verifica "in loco", senza che, peraltro, lo stesso debba dimostrare di aver subito un concreto pregiudizio da detta violazione.**

### Fatti rilevanti e ragioni della decisione

p. 1. Con due distinti ricorsi di uguale contenuto (iscritti al medesimo n. 11502/11 rg.) la Società Elettrica Trentina per la Distribuzione di Energia Elettrica spa (in quanto tale, ed anche in veste di incorporante la Società Elettrica Trentina per la Distribuzione dell'Energia Elettrica Holding spa) chiede, sulla base di tredici motivi, la cassazione della sentenza n. 49/01/10 del 25 ottobre 2010, con la quale la commissione tributaria di 2° grado di Trento, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimi gli avvisi di liquidazione ad essa notificati per maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale 2005.

Con un terzo autonomo ricorso (parimenti iscritto al medesimo n. rg) anche Enel Distribuzione spa chiede, sulla base di otto motivi, la cassazione della medesima sentenza.

Il tutto con riguardo ad un'operazione negoziale intercorsa tra le parti (a seguito della liberalizzazione del mercato interno dell'energia elettrica: Dir. 96/92/CE; D.Lgs. n. 79 del 1999; L. Provincia Autonoma di Trento n. 3 del 2000), e così articolata:

- 27 giugno 2005, costituzione da parte di Enel Distribuzione spa (in esecuzione di contratto preliminare del 21 dicembre 2004) di una nuova società ("newco"), denominata Società Elettrica Trentina per la Distribuzione di Energia Elettrica srl (SET Distribuzione), con contestuale conferimento ad essa del ramo di azienda

costituito dall'attività di vendita, distribuzione e misurazione dell'energia elettrica nella Provincia di Trento; - stessa data, cessione da parte di Enel Distribuzione spa a SET Holding spa della quota rappresentante l'intero capitale sociale della neocostituita SET Distribuzione srl;

- 4 luglio 2005, trasformazione di SET Distribuzione srl in SET Distribuzione spa;

- 21 settembre 2006, fusione tra la incorporante SET Distribuzione spa e la incorporata SET Holding spa.

A detta della commissione tributaria di 2° grado, correttamente l'amministrazione finanziaria - all'esito di verifica intrapresa il 5 giugno 2008 dalla Guardia di Finanza presso SET Distribuzione spa - aveva riqualificato l'operazione in questione, ex D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in termini di cessione di ramo aziendale da Enel Distribuzione spa a SET Holding spa (poi SET Distribuzione spa); con conseguente suo assoggettamento (ex art. 2, parte prima, Tariffa all.), ad imposta di registro in misura proporzionale, nonché ad imposta ipotecaria e catastale sul valore degli immobili ricompresi nel compendio aziendale ceduto.

Tale riqualificazione negoziale, inoltre, era stata dall'ufficio legittimamente contestata - nell'osservanza delle norme regolatrici l'istruttoria tributaria - mediante distinte notificazioni del medesimo avviso di liquidazione tanto a SET Distribuzione spa (nella suddetta duplice qualità), quanto alla cedente Enel

Distribuzione spa nella sua veste di co-obbligato solidale.

Resiste con distinti controricorsi l'agenzia delle entrate. SET Distribuzione ha depositato memoria *ex art.* 378 c.p.c.

**p. 2.1.** Ricorsi di SET Distribuzione spa.

(*Omissis*)

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7; D.Lgs. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1 e art. 21 *septies*; D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 3. Per avere la commissione tributaria regionale respinto l'eccezione di nullità dell'avviso di liquidazione, nonostante che quest'ultimo non fosse stato notificato (11 luglio 2008) nel rispetto di 60 giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione (7 luglio 2008), con conseguente violazione del contraddittorio preventivo. Né tale nullità era esclusa dalla motivazione (meramente apparente) di tale mancato rispetto (imminente decadenza dell'ufficio dal potere impositivo), non costituendo, quest'ultima, un'ipotesi legittimante di "particolare" ed "imprevedibile" urgenza.

(*Omissis*)

Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 52 e 63; D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51; Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 1. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione, nonostante che le operazioni di verifica fossero state motivate con lo scopo di accertamento di imposte (IIDD ed Iva) diverse da quelle poi contestate; e ciò in assenza di autorizzazione all'estensione della verifica a queste ultime.

(*Omissis*)

**p. 2.2.** Ricorso di Enel Distribuzione spa.

Con il primo motivo di ricorso Enel lamenta - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 4 nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c.. Per non avere la commissione tributaria regionale pronunciato alcunché sul motivo di appello concernente l'illegittimità dell'avviso di liquidazione perché basato su un processo verbale di constatazione non sottoscritto da Enel, e rimasto a questo estraneo (violazione del contraddittorio preventivo).

Con il secondo motivo di ricorso si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 5 insufficiente motivazione sulla medesima questione di cui al motivo di ricorso che precede (ove ritenuta assistita da pronuncia di rigetto implicito). Per avere la commissione tributaria regionale motivato con riguardo ad un aspetto (mancanza di

autorizzazione all'accesso e di estensione della verifica alle imposte in oggetto) differente da quello dedotto (violazione della Legge n. 212 del 2000, art. 12 per mancata partecipazione alle operazioni di verifica).

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 12. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione in questione, nonostante che esso fosse stato emanato - per le indicate ragioni di mancata partecipazione e comunicazione del processo verbale di constatazione - in violazione del contraddittorio preventivo.

Con il quarto motivo di ricorso si lamenta - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 4 nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. Per non avere la commissione tributaria regionale pronunciato alcunché sul motivo di appello concernente l'illegittimità dell'avviso di liquidazione perché basato su un processo verbale di constatazione (relativo ad altra società) ad esso non allegato (carezza di motivazione dell'avviso e violazione della Legge n. 212 del 2000, art. 7).

Con il quinto motivo di ricorso si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 5 insufficiente motivazione sulla medesima questione di cui al motivo di ricorso che precede (ove ritenuta assistita da pronuncia di rigetto implicito). Per avere la commissione tributaria regionale motivato con riguardo ad un aspetto (mancanza di autorizzazione all'accesso e di estensione della verifica alle imposte in oggetto) differente da quello dedotto (violazione della Legge n. 212 del 2000, art. 7 per mancata allegazione del processo verbale all'avviso di liquidazione).

Con il sesto motivo di ricorso si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 7, comma 1. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione in questione, nonostante che esso fosse carente di motivazione perché privo della allegazione del processo verbale di constatazione redatto nei confronti di società diversa.

Con il settimo motivo di ricorso si lamenta - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione della Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Per avere la commissione tributaria regionale affermato la legittimità dell'avviso di liquidazione, nonostante che esso non fosse stato notificato nel rispetto di 60 giorni dalla chiusura del processo verbale di constatazione. Né la violazione del contraddittorio preventivo così derivatane (affermata pacificamente dalla giurisprudenza tanto costituzionale quanto di legittimità)

poteva ritenersi esclusa per effetto del richiamo all'urgenza derivante dalla imminente decadenza dell'ufficio dal potere impositivo, non costituendo, quest'ultima, ragione giustificativa della compressione dei diritti del contribuente.

(*Omissis*)

**p. 3.1.** Sono fondati, con effetto assorbente di ogni altra censura, il terzo motivo di SET Distribuzione ed il settimo motivo di Enel Distribuzione; suscettibili di trattazione unitaria per identità di questione.

In base alla Legge n. 212 del 2000, art. 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali), "Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo (...)" (comma 1); si stabilisce inoltre 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.

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza (...)" (comma 7).

L'inderogabilità della prescrizione di contraddittorio preventivo, nelle ipotesi di accesso e verifica fiscale presso i locali di operatività del contribuente, è stata più volte ribadita dall'indirizzo interpretativo di legittimità, il quale ne ha anche individuato (SSUU 24823/15) la correlazione finalistica con la "peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli". In modo tale che la previsione legislativa di contraddittorio preventivo si pone quale "controbilanciamento" mirante allo scopo "di correggere, adeguare e chiarire (...) gli elementi acquisiti presso i locali aziendali"; e ciò nell'interesse non soltanto del contribuente, ma anche della stessa amministrazione finanziaria allo svolgimento dell'attività accertativa secondo modalità di massima consapevolezza, completezza e - pertanto - efficienza.

La giurisprudenza di legittimità ha anche più volte affrontato i consequenziali problemi: a. degli effetti dell'inosservanza del contraddittorio; vale a dire, della emanazione dell'avviso di accertamento prima del decorso dei 60 giorni (dal rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni) entro i quali il contribuente che ha subito l'accesso è ammesso a comunicare all'ufficio impositore osservazioni e richieste;

b. della individuabilità e rilevanza delle cause che, in quanto integranti il requisito di legge della "particolare e motivata urgenza", possono sollevare l'amministrazione dall'obbligo di tale osservanza, facendo così salvo l'avviso di accertamento ancorché notificato *ante tempus*.

Orbene, per quanto concerne il primo aspetto (conseguenza del mancato rispetto del termine) l'orientamento interpretativo è ormai consolidato nel senso, non della mera irregolarità procedimentale, bensì della radicale illegittimità sostanziale dell'avviso, atteso che "detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva" (SSUU 18184/13). Ha osservato Cass. 8749/18 (così Cass. 20475/16 ed altre) che l'illegittimità dell'avviso, in tal caso, discende dalla irrimediabile compromissione della situazione giuridica del contribuente, "venendo in rilievo interessi di natura sostanziale che non possono evidentemente essere recuperati *'ex post'*, rimanendo preclusa ogni loro soddisfazione con l'emanazione del provvedimento finale". La preminenza degli interessi protetti con il contraddittorio in oggetto esclude, dunque, che la sua violazione possa successivamente trovare sanatoria di sorta; pur a fronte del diritto del contribuente, sempre garantito, di far valere le proprie ragioni in sede tanto di autotutela quanto di ricorso giurisdizionale. In tal senso deve interpretarsi la norma di riferimento la quale, pur non prevedendo espressamente alcuna sanzione di nullità in caso di mancato rispetto del termine, stabilisce comunque inequivoca preclusione all'ulteriore impulso dell'attività impositiva posto che, prima del decorso del termine, "l'avviso di accertamento non può essere emanato (...)".

Per quanto concerne il secondo aspetto (casi esimenti di particolare e motivata urgenza), è dato riscontrare un indirizzo parimenti consolidato, in base al quale la "particolare" situazione legittimante la mancata osservanza del termine deve concernere elementi di fatto non soltanto cogenti ed insuperabili, ma anche estranei alla sfera di azione, organizzazione e responsabilità dell'amministrazione finanziaria che procede alla verifica; pena, altrimenti, lo svuotamento sostanziale dell'obbligo di contraddittorio sancito in via generale (in correlazione con l'espletamento di verifiche ed ispezioni mediante accesso) dallo statuto del contribuente. In particolare, si è escluso che ragione esimente possa individuarsi nella imminente maturazione del termine di decadenza dalla potestà accertativa, trattandosi

appunto di evento tipicamente riconducibile alla gestione dei tempi attraverso i quali si articola e sviluppa l'attività propria dell'amministrazione. Ha osservato Cass. 8749/18 cit. che "è illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni anche se l'ufficio ha il timore che il contribuente risulti irreperibile fino allo scadere del termine di decadenza del potere accertativo", giacché "le ragioni di urgenza per giustificare la deroga al contraddittorio possono dipendere solo da cause non imputabili all'Ente". Ancor più in termini con la presente fattispecie, Cass. nn. 5149/16 e 17202/17 hanno chiarito che le ragioni di mancata osservanza del contraddittorio preventivo "non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa". Non si disconosce, in effetti, che anche l'imminente scadenza del termine decadenziale possa essere talvolta "recuperata" quale ragione giustificativa della mancata osservanza del termine di 60 giorni; ma ciò, in accordo con il principio appena evidenziato, solo allorché l'amministrazione dimostri (e motivi) che la protrazione dei tempi dell'accertamento, ed il loro giungere alla suddetta imminente scadenza, è dipesa da fattori - appunto - non imputabili, perché indipendenti dalla sua azione e potestà; così da imporsi la notificazione *ante tempus* dell'avviso di accertamento allo scopo di non veder vanificato, per l'influenza di elementi esterni al controllo dell'amministrazione o addirittura ascrivibili allo stesso contribuente, l'adempimento dell'obbligo tributario (Cass. nn. 1869/2014, 3142/2014, 9424/2014).

**p. 3.2.** La violazione del contraddittorio preventivo (istituto la cui legittimità è stata vagliata anche dalla Corte Costituzionale, sebbene nella prospettiva del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, comma 4: sent.132/2915) costituisce insuperabile causa invalidante gli avvisi dedotti in giudizio.

Avvisi che, per quanto formalmente recanti la mera riliquidazione dell'imposta di registro ed ipocatastale in misura proporzionale, sono pacificamente segnati da un contenuto sostanziale di natura accertativa e rettificativa; insito proprio nell'emersione di un intento elusivo, e nella conseguente attribuzione all'articolazione negoziale in oggetto di una qualificazione giuridica difforme da quella dichiarata dalle parti (ritenuta, quest'ultima, non rispondente alla "intrinseca natura" ed agli "effetti giuridici" degli atti presentati alla registrazione, ex D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20).

Ciò posto, costituiscono circostanze fattuali del tutto pacifiche che tali avvisi: a. hanno avuto ad oggetto atti negoziali posti da tempo a conoscenza dell'amministrazione finanziaria, perché regolarmente presentati alla

registrazione nei termini di legge; b. sono stati emessi a seguito e per effetto di verifica operata dalla Guardia di Finanza presso i locali di SET Distribuzione spa; verifica inizialmente mirata all'accertamento di imposte dirette ed Iva, ma successivamente orientata (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis) all'individuazione delle maggiori imposte di registro ed ipocatastali sull'operazione dedotta in giudizio, a tal fine riqualficata come cessione di ramo aziendale; c. sono stati notificati appena cinque giorni dopo la notificazione a SET Distribuzione del verbale di chiusura delle operazioni di verifica, con conseguente pressoché totale elisione del termine di 60 giorni posto a garanzia del contraddittorio preventivo di cui si è detto; d. non sono stati assistiti dalla motivata indicazione di alcun fatto concreto idoneo (secondo i su riportati principi) a giustificarne l'emissione prima del tempo, essendosi l'amministrazione limitata ad indicare, come causa di particolare urgenza, quella di evitare la decadenza triennale dall'imposizione ex D.P.R. 131 del 1986, art. 76, comma 2.

Su tali presupposti è effettivamente ravvisabile, nella sentenza impugnata, la dedotta violazione e falsa applicazione di legge.

Il giudice regionale ha ritenuto infondato il motivo di opposizione proposto relativamente alla violazione della Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, sostenendo - da un lato - che la mancata osservanza del termine di 60 giorni non sarebbe sanzionata a titolo di nullità; e - dall'altro - che l'approssimarsi della decadenza costituiva comunque valida ragione giustificatrice della sua mancata osservanza, trattandosi di evento non imputabile all'amministrazione finanziaria. Già si è detto, però, delle ragioni interpretative (p. 3.1) in base alle quali entrambi questi rilievi devono essere disattesi.

**p. 3.3.** L'accertata illegittimità degli avvisi di liquidazione in esame ne comporta l'annullamento *erga omnes*; dunque, con effetto anche nei riguardi del co-obbligato solidale Enel Distribuzione spa, che tale violazione normativa ha a sua volta eccitato nel settimo motivo di ricorso.

Va tuttavia considerato che la relativa doglianza deve trovare accoglimento, in linea di diritto, in termini non del tutto collimanti con la tesi esposta dalla parte ricorrente.

Ciò perché, diversamente da quanto sostenuto da Enel Distribuzione, il diritto al contraddittorio preventivo ex art. 12, commi 1 e 7, non spettava indistintamente, ed in via generale, a tutti i contribuenti coinvolti nell'avviso di liquidazione, quanto soltanto ai contribuenti che fossero stati raggiunti da verifiche ed accessi presso i locali aziendali (e tale Enel Distribuzione non era).

Ricorre, sul punto, quanto stabilito (in sede di specificazione di quanto affermato da SS.UU 19667/14) dalla citata sentenza SS.UU 24823/15; la quale - come è noto ha escluso l'esistenza nell'ordinamento interno di un principio generale volto ad affermare il contraddittorio preventivo o procedimentale con riguardo a tutti indistintamente i tributi, ed indipendentemente dall'esistenza di una specifica previsione di legge in tal senso: "differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi 'non armonizzati', l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito". Sicché un simile obbligo generalizzato (riferibile anche alle verifiche senza accesso, o "a tavolino") può dirsi sussistente unicamente con riguardo ai tributi armonizzati (quali non sono quelli qui dedotti); e sempre che il contribuente enunci le ragioni che egli avrebbe potuto far valere in ipotesi di contraddittorio tempestivamente attivato, nonché l'idoneità delle stesse a concretamente incidere sulla pretesa.

Ciò non toglie che - pur in assenza di lesione diretta del diritto al contraddittorio in capo ad Enel Distribuzione - l'illegittimità degli avvisi di liquidazione in questione non possa che prodursi anche nei confronti di quest'ultimo.

Va infatti considerato che, ancorché individualmente notificati alle singole parti dell'operazione negoziale riqualficata, tali avvisi concretavano la liquidazione di una maggior imposta conseguente ad un identico presupposto, e ad un'attività di riqualficazione negoziale del tutto unitaria nei suoi fondamenti ed effetti, così da essere conseguentemente imputata, in identica maniera, a tutte indistintamente le parti in causa (controparti contrattuali di cui si assumeva il comune intento elusivo).

Inoltre, la nullità dell'avviso a seguito della violazione del contraddittorio ex art. 12, comma 7, cit., attiene ad un vizio intrinseco dell'atto impositivo per difetto di un elemento ritenuto dalla legge essenziale al suo

corretto iter formativo (elemento costituito appunto dalla emanazione dell'atto soltanto dopo che il contribuente sia stato posto in grado di formulare osservazioni e richieste); in maniera tale da esplicare un effetto invalidante di natura obiettiva, e non soggettiva o personale.

Dunque, esteso nei confronti di tutti i contribuenti chiamati a rispondere, sulla base dello stesso titolo, di quella stessa pretesa così illegittimamente determinatasi.

Considerazione, quest'ultima, volta a denotare il sostrato non meramente formale, ma sostanziale, della regola del contraddittorio preventivo ex art. 12, comma 7 cit., in quanto posta a presidio (come si è detto, anche nell'interesse dell'amministrazione) della massima rispondenza e fondatezza del merito dell'imposizione ("correggere, adeguare e chiarire (...) gli elementi acquisiti presso i locali aziendali": SS.UU. 24823/15 cit.); obiettivi, questi ultimi, che certo non possono essere obliterati sol perché di tale imposizione - portata da atto autoritativo invalido - sia chiamato a rispondere, per vincolo di solidarietà, un contribuente diverso da quello che ha subito la verifica *in loco*.

I ricorsi vanno dunque accolti sotto il profilo evidenziato - di natura assorbente - con conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Poiché non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c., mediante accoglimento del ricorso introduttivo delle parti contribuenti ed annullamento degli avvisi di liquidazione opposti.

Visto il consolidarsi soltanto in corso di causa dell'orientamento di legittimità in materia, si ritiene che le spese dell'intero giudizio debbano essere compensate.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il terzo motivo di ricorso di SET Distribuzione spa ed il settimo motivo di ricorso di Enel Distribuzione spa, assorbiti gli altri;
- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 c.p.c., accoglie i ricorsi introduttivi delle società contribuenti mediante annullamento degli avvisi di liquidazione opposti;
- compensa le spese dell'intero procedimento.

## L'operatività del principio del diritto al contraddittorio tra orientamenti della Cassazione e indicazioni della Consulta

di Roberto Succio (\*)

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 23670/2018, affronta nuovamente il problema delle relazioni tra avvisi di accertamento notificati ante tempus, ragioni di urgenza, rilevanza e requisiti del contraddittorio procedimentale. La presente sentenza segna una ulteriore tappa evolutiva nel cammino verso una definitiva chiarificazione del sistema, ad ora non del tutto coerente e caratterizzato ancora da zone di incertezza concettuale ed applicativa. Particolare interesse riveste il provvedimento in esame, che si appunta sugli effetti della violazione del termine prescritto a favore del contribuente nei confronti di terzi non direttamente attinti dal potere di accesso, ispezione e verifica dell'Amministrazione finanziaria. La Corte chiarisce come l'effetto di annullamento dell'atto emesso illegittimamente ante tempus si estenda anche alla posizione giuridica di costoro, sia pur nella mera veste di coobbligati solidali del contribuente debitore principale.

In tema di effetti sull'atto impugnato della mancanza di contraddittorio, i contributi della dottrina sono davvero numerosi e approfonditi (1); il giudice di legittimità ha dapprima prodotto due orientamenti antitetici; gli stessi sono poi stati oggetto di una prima composizione da parte di alcune decisioni delle Sezioni Unite, quindi oggetto di rivisitazione da parte di una ulteriore pronuncia sempre delle Sezioni Unite. La sentenza in esame svolge considerazioni che paiono invero antitetiche o comunque non coerenti

con l'orientamento più recente sin qui prevalso nella Corte; di qui la necessità di ulteriori provvedimenti.

Il primo orientamento giurisprudenziale è quello rinvenibile nell'ordinanza 18 luglio 2008, n. 19875, secondo cui la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 non determina la nullità dell'atto impositivo, tenuto conto della natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e della mancanza di una specifica previsione in tal senso. Tale

(\*) *Consigliere della Suprema Corte di Cassazione*

(1) Quanto ai profili generali F. Gallo, "Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria", in *Dir. prat. trib.*, 2011, pagg. 467-479; L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, CEDAM, 1990; Id., "La 'nuova' partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)", in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 13 ss.; P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 374 ss.; G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; A. Marcheselli, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012; AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, *passim*; F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; Id., "Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa", in questa *Rivista*, 2014, pag. 937 ss., in nota a Cass., SS.UU., n. 19667/2014; C. Scalinci, "Lo Statuto e l' 'auretta' dei principi che... incomincia a sussurrar: il contraddittorio 'preventivo' per una tutela 'effettiva' e un giusto procedimento 'partecipato'", in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, pag. 883; S. Sammartino, "Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale", in *Rass. trib.*, 2016, pag. 986 ss. Per la prospettiva comunitaria si vedano altresì: G. Corasaniti, "Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea", in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, pag. 1585 ss.; R. Iaia, "Il

contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. Riflessi nel diritto nazionale", in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, pag. 55 ss.; M.V. Serrano, "Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia europea in tema di contraddittorio endoprocedimentale tributario", in *Boll. trib.*, 2015, pag. 466 ss.; F. Amatucci, "L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, pag. 257 ss.; M. Basilavecchia, "Si rafforza il contraddittorio in materia doganale", in questa *Rivista*, 2010, pag. 877; L. Ferlazzo Natoli, "La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario", in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e Pratica tributaria"*, Genova 2-3 luglio 1999, Padova, 2000; M.V. Serrano, "Sulla opportunità del contraddittorio nelle indagini bancarie", in *Boll. trib.*, 2008, pag. 533; F. Gallo, "Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma", in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, pag. 66; F. Moschetti, "Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino", in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pag. 1937; F. Piacciaredda, "Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale", in *Studi in onore di G. Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, pag. 397 ss.; F. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; Id., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, pag. 19 ss.; Id., "Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente", in *Corr. Trib.*, 2009.

orientamento è stato poi ribadito con l'ordinanza 18 febbraio 2011, n. 3988 e con la sentenza 13 ottobre 2011, n. 21103.

L'indirizzo giurisprudenziale opposto è quello rinvenibile nell'ordinanza 15 marzo 2011, n. 6088. Secondo questa pronuncia, in sostanza, il termine dilatorio di cui alla norma in commento è da ritenersi perentorio in quanto esso è strumentale alla difesa del contribuente nonché al contraddittorio tra le parti. Il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, produce - per il solo fatto della sua violazione - l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna espressa previsione di nullità dell'atto impugnato in proposito (2). Diversamente opinando, risulterebbe destituita di senso la previsione normativa.

Sul tema è poi intervenuto anche il giudice costituzionale; l'art. 12, comma 7 in parola è stato infatti sottoposto al vaglio della Consulta, che, con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009, ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale prospettata con riferimento agli artt. 24 e 111 Cost., nella parte in cui non prevede la nullità del provvedimento emesso prima dello spirare del termine di sessanta giorni "dalla consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo".

La questione rimaneva sostanzialmente non chiarita nel suo profilo centrale, avendo la Consulta esaminato il profilo relativo alle ragioni di urgenza, ma senza per ciò solo aver dato la stessa compiuta risposta alla "violazione" del termine, che costituisce in realtà un *prius* logico e giuridico rispetto al *posterius*, costituito dalla "derogabilità" del termine (che violazione non è, anzi costituisce una forma indiretta, ma non secondaria, di rispetto dello stesso).

### Le prime pronunce delle Sezioni Unite

È seguita a tal dibattito una prima fase, nella quale la Suprema Corte nella massima espressione nomofilattica ha aderito alle indicazioni della Consulta dapprima statuendo proprio - secondo un cammino di inversione logica, invero - a quali condizioni è consentita la deroga al contraddittorio, quindi al termine per esso previsto.

Con la sentenza n. 18184/2013, resa come detto a Sezioni Unite, la Corte ebbe a precisare come la "norma tributaria in questione costituisca concreta attuazione dei principi di collaborazione e buona fede, che vanno considerati diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione, di capacità contributiva e di ragionevolezza" (artt. 97, 53 e 3 Cost.), derivando "ineludibilmente dal sistema ordinamentale comunitario e nazionale" la sanzione di invalidità - pur non espressamente prevista dalla norma - dell'atto tributario, in quanto emanato in difformità dal modello legale ed inficiato da vizio di legittimità "di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve".

La Suprema Corte chiarisce poi che "il vizio di legittimità in questione sottende, non una mera difformità dallo schema formale del procedimento, ma un vizio di natura sostanziale"; esso è quindi suscettibile di provocare l'annullamento dell'atto impositivo emanato in violazione del principio suddetto.

In perfetta sintonia con se stessa si poneva poi di lì a poco la Suprema Corte, sempre pronunciando a Sezioni Unite, nelle successive sentenze n. 19667/2014 e n. 19668/2014; in tali pronunce si sottolineava e confermava come il "contraddittorio

(2) F. Tundo, "È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione", in *Corr. Trib.*, n. 26/2012, pag. 1997, e Id., "Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione 'anticipata' dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive", in questa *Rivista* n. 4/2012, pag. 326, commento a Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 1° febbraio 2012, n. 10, e Comm. trib. reg. Piemonte, 25 gennaio 2012, n. 13. La dottrina del tutto maggioritaria ritiene illegittimo l'atto impositivo emanato prima dello scadere del termine di sessanta giorni. Si vedano, sul punto, tra gli altri, P. Russo, "Le conseguenze del mancato rispetto del termine di

cui all'art. 12, ultimo comma, della Legge n. 212/2000", in *Riv. dir. trib.*, I, 2012, pag. 1077; M. Basilavecchia, "Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?", in *Corr. Trib.*, n. 48/2010, pag. 3969; G. Tabet, "Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?", in *Boll. trib.*, n. 12/2006, pag. 1056; R. Miceli, "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", in A. Fantozzi - A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, 2005, pag. 694; S. Sammartino, "I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali", in G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, pag. 235.

endoprocedimentale” costituisse un “principio fondamentale immanente nell’ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa”, realizzando non solo “l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost.”, ma anche “il buon andamento dell’Amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.” (3).

Quanto a rilevanza dei principi, quindi, l’intervento della stessa Suprema Corte risultava, dopo le sentenze sopra citate, sostanzialmente consolidato: in particolare, proprio con la sentenza n. 18184/2013, essa aveva già precisato che “anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria” - e quindi esse non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale (4) - tuttavia alla specifica “clausola rafforzativa” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come “principi generali dell’ordinamento tributario” non può non essere attribuita funzione strettamente e immediatamente vincolante.

### **La prova di resistenza e la distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati**

La tesi più “garantista” era fondata anche su un chiaro supporto fornito dalla giurisprudenza comunitaria, sia nella più risalente causa Sopropè (5), sia nelle più recenti vertenze Kamino (6); rilevanza particolarmente importante ai fini IVA stante la derivazione e natura comunitaria di questo tributo.

Secondo queste pronunce della Corte di Giustizia il rispetto dei diritti della difesa, in qualsiasi procedimento che possa concludersi con un atto lesivo per il relativo destinatario, costituisce un principio fondamentale che dev’essere garantito

anche se non vi è una normativa specifica, per cui sussiste il diritto del contribuente ad essere ascoltato prima dell’emanazione di un provvedimento che possa incidere sui propri interessi; e tale diritto può essere fatto valere immediatamente dinanzi ai giudici nazionali (7).

In questo quadro ben delineato, la Suprema Corte interveniva ulteriormente (8) nell’esercizio massimo della funzione nomofilattica e introduceva un collegamento inedito tra le conseguenze invalidanti sull’avviso di accertamento emesso *ante tempus*, e le modalità dell’esecuzione del controllo; il tutto non senza richiedere in forma additiva una sorta di prognosi preventiva in ordine all’esito del contraddittorio in argomento.

Prima di questa seconda pronuncia a Sezioni Unite era chiaro che la preminenza degli interessi protetti con il contraddittorio in oggetto escludeva, dunque, che la sua violazione potesse successivamente trovare sanatoria di sorta; pur a fronte del diritto del contribuente, sempre garantito, di far valere le proprie ragioni in sede tanto di autotutela quanto di ricorso giurisdizionale. In tal senso deve interpretarsi la norma di riferimento la quale, pur non prevedendo espressamente alcuna sanzione di nullità in caso di mancato rispetto del termine, stabilisce comunque inequivoca preclusione all’ulteriore impulso dell’attività impositiva posto che, prima del decorso del termine, “l’avviso di accertamento non può essere emanato”.

Quanto manifestano invece nel 2015 le Sezioni Unite della Corte di cassazione costituisce un vero e proprio *revirement*: il contraddittorio è confinato e previsto quale causa di invalidità dell’avviso di accertamento solo per quelle fattispecie in cui lo stesso risultava necessario, perché, ad esempio, espressamente previsto (come nel caso degli accertamenti *in loco*), ovvero nel caso in cui non vi si poteva prescindere a causa delle inequivocabili indicazioni

(3) Davvero netto è lo iato con quanto poi ritenuto dalle stesse Sezioni Unite nella sentenza n. 24823/2015 secondo la quale “l’art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indice rivelatore dell’infedeltà del contraddittorio endoprocedimentale”.

(4) In tal senso Corte cost., ord. n. 112/2013; Cass. nn. 8254/2009, 8145/2011.

(5) Si veda CGE, 18 dicembre 2008, Sopropé - Organizações de Calçado Lda, causa C-349/07.

(6) Si veda CGE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV (causa C-129/13), Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (causa C-130/13).

(7) Così CGE, la sentenza di cui alla nota n. 16, causa C-130/13, Kamino International Logistics BV (causa C-129/13), Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (causa C-130/13).

(8) Proprio con la sentenza Cass., SS.UU., n. 28423/2015.



della giurisprudenza comunitaria (in relazione ai tributi armonizzati) (9).

Si ritiene quindi con tal pronuncia che, “differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto”.

Il quadro che emerge disegna quindi un sistema a “doppio binario”, nel quale per i tributi non armonizzati (i quali quindi non rientrano nella competenza dell’Unione Europea) non è presente alcun principio generale di contraddittorio, dovendosi, di conseguenza, applicare le norme dell’ordinamento, in forza delle quali il contraddittorio è previsto solo per specifiche fattispecie (i c.d. controlli “sul campo”); mentre per i tributi armonizzati, in forza dei principi e dei limiti previsti dall’ordinamento comunitario (10), il contraddittorio, una volta dimostrato che qualora fosse stato regolarmente celebrato avrebbe condotto ad un esito diverso (la c.d. prova di resistenza) (11), diventa condizione imprescindibile per la validità dell’atto emesso.

Ne deriva che per i tributi non armonizzati in caso di “accessi, ispezioni e verifiche” è necessario controbilanciare la posizione “debole” del contribuente, che ha subito l’ingresso dell’Amministrazione finanziaria nella propria sede, con l’attribuzione allo stesso del diritto di “correggere, adeguare o chiarire” l’impostazione dell’Amministrazione finanziaria (12) ma che, invece, questa stessa opportunità non sia necessaria nel caso in cui l’accertamento sia avvenuto “a tavolino”.

Risultava quindi oggetto di contenimento il principio comunitario attributivo al contraddittorio preventivo di un ruolo sostanziale ai fini dell’efficacia dell’emanando avviso di accertamento; la giurisprudenza comunitaria precisava infatti che “una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”. Anche su questo passaggio, quindi, si fondava la Corte di cassazione nella pronuncia del 2015 nel ritenere fondata l’eccezione del vizio del provvedimento in caso di violazione del principio del contraddittorio solo se, in mancanza di tale violazione e, pertanto, ove il contraddittorio fosse stato regolarmente eseguito, il risultato avrebbe potuto avere un esito diverso.

La Corte di Giustizia indicava poi una interessante distinzione tra le ragioni meramente pretestuose e ragioni infondate, ma non pretestuose; essa pare riprendere quanto enunciato dalla Corte di cassazione in una pronuncia di poco precedente (13), in cui si affermava che “per ottenere l’annullamento dell’atto impositivo per vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, il contribuente dovrebbe dimostrare non che le allegazioni che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale erano sufficienti per escludere la pretesa fiscale, ma solo che esse erano ragionevoli e meritevoli di considerazione, anche nella prospettiva dell’apertura di temi istruttori non sviluppati dall’Amministrazione. Si tratta, in sostanza, di una distinzione tra ragioni meramente pretestuose e ragioni serie, ancorché in concreto inidonee a respingere la pretesa erariale, che appare foriera di notevoli incertezze applicative”.

(9) Per un’analisi anche critica della sentenza di cui alla nota precedente, A. Lovisolo, “Sulla c.d. utilità del previo contraddittorio endoprocedimentale”, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2018, parte II, pag. 718.

(10) Tra i quali va ricompreso il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento, quale diritto derivante dall’art. 41 CFUE.

(11) Su questo aspetto, autorevole dottrina rileva che, declinata l’obbligatorietà del contraddittorio in tali termini, diventa imprescindibile stabilire concretamente cosa debba intendersi per “difese essenziali”; non deve trattarsi di elemento decisivo al

fine di dirimere la controversia: si ritiene sufficiente che gli argomenti espressi *ex post* possano ritenersi idonei a mutare il quadro in modo significativo, vale a dire aprendo scenari altrimenti non considerati; così A. Marcheselli, “Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti”, in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 376 ss.

(12) La quale Amministrazione, ferme le sue autonome valutazioni, è in ogni caso tenuta a esaminare quanto il contribuente osserva, non potendo ignorare le sue deduzioni e produzioni (in tal senso Cass., ord. n. 5362/2016).

(13) Cass., Sez. VI-T, Ord. 14 gennaio 2015, n. 527.

L'introduzione del sopra detto "doppio binario" comporta l'eliminazione delle verifiche fiscali unitarie e comporta la frammentazione delle garanzie procedurali del contribuente che variano, anche se non si vede in forza di quali elementi di diritto positivo dovrebbero variare, in base alla natura ed alla tipologia del tributo accertato. E ciò in un contesto ove l'attività d'impresa o professionale è una sola, e pertanto uno solo dovrebbe essere l'apparato delle garanzie di difesa.

In questo contesto interviene la pronuncia in esame.

### **Particolarità e possibile rilevanza sistematica della sentenza della Suprema Corte**

Nel caso in esame erano stati emessi alcuni avvisi di liquidazione ai fini dell'imposta di registro a seguito e per effetto di verifica operata dalla GdF presso i locali di SET Distribuzione S.p.A.; verifica inizialmente mirata all'accertamento di imposte dirette e IVA, ma successivamente orientata all'individuazione delle maggiori imposte di registro ed ipocatastali sull'operazione dedotta in giudizio, a tal fine riqualficata come cessione di ramo aziendale.

Gli atti impugnati erano stati notificati appena cinque giorni dopo la notificazione alla contribuente del verbale di chiusura delle operazioni di verifica, con conseguente pressoché totale elusione del termine di 60 giorni posto a garanzia del contraddittorio preventivo di cui si è detto. Gli stessi, risulta dagli atti, non erano stati assistiti dalla motivata indicazione di alcun fatto concreto idoneo a giustificare l'emissione prima del tempo, essendosi l'amministrazione limitata ad indicare, come causa di particolare urgenza, quella di evitare la decadenza triennale dall'imposizione.

La Corte, nel dichiarare l'illegittimità degli avvisi di liquidazione in esame, precisa che l'annullamento ha effetto *erga omnes*; tal effetto demolitorio si riverbera anche nei riguardi del co-obbligato solidale (qui Enel Distribuzione S.p.A.), che tale violazione normativa aveva ad ogni buon conto puntualmente eccepito nel proprio ricorso in cassazione.

Nel decidere in tal modo, però, la Corte precisa come - con riferimento alla posizione del co-obbligato solidale - il diritto al contraddittorio preventivo *ex art. 12*, comma primo e settimo della legge n. 212/2000, non spettava indistintamente, ed in via generale, a tutti i contribuenti coinvolti nell'avviso di liquidazione, bensì unicamente ai soli contribuenti che fossero stati raggiunti da verifiche ed accessi presso i locali aziendali.

Ciò premesso, la Corte ritiene che, anche in assenza di lesione diretta del diritto al contraddittorio in capo ad Enel Distribuzione, l'illegittimità degli avvisi di liquidazione in questione, volta a tutelare in via principale il soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica, non possa limitarsi a produrre effetti solo in capo a tal ultimo soggetto. Gli avvisi impugnati contenevano la manifestazione di una pretesa fondata sull'identico presupposto, e derivante dalla riqualficazione negoziale operata dall'Amministrazione finanziaria in modo e con conclusioni del tutto unitarie nei suoi fondamenti ed effetti.

Pertanto, la logica sottoposta all'azione di controllo e le conseguenti richieste di maggiori imposte erano dirette in identica maniera, a tutte indistintamente le parti in causa, ritenute controparti contrattuali di un medesimo accordo diretto a raggiungere, per l'Agenzia delle entrate, un comune intento elusivo. Inoltre, la nullità dell'avviso a seguito della violazione del contraddittorio *ex art. 12*, comma 7 del D.Lgs. n. 212/2000, attiene ad un vizio intrinseco dell'atto impositivo per difetto di un elemento ritenuto dalla legge essenziale al suo corretto *iter* formativo; tal mancanza produce un effetto invalidante di natura obiettiva, indipendente da qualifiche di natura soggettiva o personale che potrebbero contenere gli effetti di annullamento nei rapporti tra tali soggetti e l'Amministrazione. In conclusione, secondo la Corte, il divieto di notifica di accertamenti *ante tempus* opera - pare ritenersi in questo caso - anche senza che sia necessario il ricorso all'esistenza di un principio in tal senso nell'ordinamento interno o dell'Unione; detto divieto è contenuto in una disposizione interna, e tanto basta a vincolare l'Erario al

rispetto (nel caso di verifiche *in loco*) di tal termine dilatorio (14).

L'attenzione va posta, alla luce delle considerazioni qui svolte dal giudice della legittimità, sul fatto che tale *spatium temporis* fornisce al contribuente la possibilità di formulare osservazioni circa il processo verbale di constatazione in condizione di evidente compressione del potere impositivo. Si tratta dunque di un termine che l'Amministrazione finanziaria deve rispettare rigorosamente, dal momento che, prima, l'azione amministrativa non può essere esercitata. Il comma 7 dell'art. 12 più volte sopra citato vincola quindi l'Amministrazione ad un comportamento doveroso di temporanea completa inattività accertativa, salvo il ricorso a misure cautelari; riflesso di tal dovere è il diritto del contribuente a non esser percosso dall'avviso di accertamento (la cui notifica tra l'altro comporta la riscossione provvisoria, come è noto, la quale resta parimenti esclusa difettandone il presupposto).

Tale carenza di potere può spiegarsi in ragione degli interessi e delle finalità che la norma in rassegna intende tutelare: principalmente, il diritto di difesa del contribuente nei confronti del quale l'emissione prematura di un atto impositivo potrebbe privare il contribuente della possibilità di avvalersi, ricorrendone le condizioni, dell'istituto di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 - inserito dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133 - relativo all'adesione ai verbali di constatazione.

La pronuncia in parola, invero, pare quindi nuovamente assumere come centrale, nel proprio

ragionare, il diritto interno; essa infatti fonda la propria decisione al di là della derivazione dai principi fondamentali di diritto comunitario (15) che pure vanno in analoga direzione.

Conseguentemente, pare di poter concludere che - secondo la Corte, nella pronuncia in esame - l'obbligo del contraddittorio incomba sulle Amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità, ben potendo il diritto interno di ogni stato attribuire a favore del contribuente garanzie procedurali ulteriori. I termini per esercitare utilmente i diritti della difesa, quando non fissati dal diritto comunitario, possono pertanto trovare disciplina del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale analoghe e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

Tal principio, che consente di perfezionare l'operazione di "saldatura" concettuale e interpretativa tra l'ordinamento interno e quello comunitario, è peraltro già presente in svariate decisioni della Corte di Giustizia (16), con le quali risulta quindi armonico e non distonico.

La complessità e delicatezza del tema, infine, consente di prevedere che l'interesse allo stesso da parte della dottrina e della giurisprudenza anche di legittimità non verrà certamente meno.

(14) A. Marcheselli, "C'è un giudice a Berlino": ristabilita l'equità nei rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati", in *Corr. trib.*, n. 18/2014, pagg. 1371-2, il quale trae argomento dall'attribuzione al contraddittorio della qualità di "elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento" compiuta da Cass., SS.UU., n. 26635/2009. In giurisprudenza: per l'applicabilità dopo la consegna di un processo verbale di constatazione senza addebiti: Cass., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Giur. it.*, 2011, pag. 1933; dopo la consegna di un verbale di operazioni compiute: Cass. n. 18906/2011, e con riferimento ad avviso di irrogazione di sanzioni: Cass. n. 21103/2011, *ivi*, 2012, pag. 1448 ss., tutte con nota di Ragucci. Di opinione contraria L. Salvini, "La 'nuova' partecipazione del contribuente", in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di "Diritto e Pratica tributaria"*, Padova, 2000, pag. 601.

(15) Si veda G. Ragucci, "Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario", in *Rass. trib.*, 2009, I, pag. 570, secondo il quale "la portata dei principi espressi dalla CGE nella sentenza che si annota [N.d.R. sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, 'Sopropé'] va però al di là dell'ambito riservato alle modalità di recupero dei diritti doganali. La garanzia dei diritti della difesa, quale principio generale del diritto comunitario, trova invero legittimazione nella Costituzione italiana, nei principi di legalità (art. 23 della Costituzione), e di imparzialità amministrativa (art. 97 della Costituzione); e ha il proprio omologo nelle varie forme di contraddittorio, inteso come garanzia dell'attuazione imparziale della legge d'imposta, regolate dalla legislazione tributaria".

(16) Si vedano CGE, 8 marzo 2017, Euro Park Service, causa C-14/16, § 36, in materia di rimborsi; CGE, 9 novembre 2017, Ispas, causa C-298/16, §§ 30,31, resa proprio sull'IVA; CGE, 20 dicembre 2017, Prequ Italia srl, causa C-276/16, § 45 sul diritto al contraddittorio in materia doganale.