



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

**CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE TRIBUTARIA, 17 ottobre 2014, n. 22021 -  
PICCININNI Presidente - CIRILLO Relatore – Agenzia delle Entrate (Avv. Gen.  
Stato) – F.F. (Avv. Bonanno)**

*Conferma Comm. Trib. Reg. di Palermo, 16 novembre 2009, n. 133*

**Imposte e tasse in genere – Procedimento impositivo - Avviso di accertamento  
notificato prima del decorso del termine di 60 giorni dal rilascio del verbale di chiusura  
delle operazioni - Inosservanza – Conseguenze**

*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè 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. Spetta, infatti, al Fisco allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine.*

*Omissis*

1. Con sentenza del 26 ottobre 2009 la Commissione tributaria regionale della Sicilia rigetta l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della Ditta P.F., confermando l'annullamento del recupero del credito d'imposta di 38.016,65 Euro (L. n. 388 del 2000, art. 8) per gli anni 2000-2005 e della conseguente iscrizione a ruolo avvenuta in corso di causa, atteso il mancato rispetto, da parte dell'Ufficio, del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

2. Propone ricorso per cassazione, affidato a due mezzi, l'Agenzia delle entrate; la ditta contribuente resiste con controricorso e memorie.

La causa perviene all'odierna pubblica udienza a seguito di ordinanza emessa all'esito dell'adunanza camerale del 14 febbraio 2012.

*Omissis*

1. Il primo mezzo - denunciante violazione di legge (L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7) - non è fondato.

L'Agenzia delle entrate per un verso sostiene che il mancato rispetto del termine non comporta alcuna nullità, atteso che una tale sanzione non è prevista dalla legge e che il contraddittorio processuale garantisce adeguatamente le esigenze di contraddittorio e difesa del contribuente. Esigenze di coerenza sistematica comportano la necessità di dare continuità al più recente e ampiamente condiviso approdo interpretativo delle Sezioni Unite, confermando il seguente principio di diritto: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè 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. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (Sez. U, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013; conf. nn. 1264, 5367, 6666, 8482 del 2014). A tale principio il giudice d'appello si è conformato. Spetta, infatti, al Fisco allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine, come ad esempio nell'ipotesi di reiterate condotte penali tributarie del contribuente o di partecipazione a una frode fiscale (Sez. 5, Sentenza n. 2587 del 05/02/2014) oppure nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato d'insolvenza (Sez. V, Sentenza n. 9424 del 30/04/2014). Nulla di quanto necessario è stato addotto dall'Agenzia ricorrente (Sez. 5, Sentenza n. 7315 del 28/03/2014), nonostante il dovere dell'amministrazione

di attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. (Sez. 5, Sentenza n. 2592 del 05/02/2014).

2. Il secondo mezzo censura la sentenza di secondo grado per omessa pronuncia (art. 112 c.p.c. e art. 360 c.p.c., n. 4).

Nella parte "in fatto" della sentenza d'appello, si narra che la commissione provinciale ha annullato l'atto impugnato "e la conseguente iscrizione a ruolo"; inoltre, ivi si riferisce che l'amministrazione appellante ha denunciato vizio di ultra petizione della sentenza di prime cure, per aver proceduto all'annullamento dell'iscrizione a ruolo susseguente all'atto impugnato, pronuncia che, secondo l'Ufficio impugnante, non costituiva domanda nel ricorso originario. Ciononostante, manca nella "parte motiva", finanche graficamente, qualsivoglia accenno alla trattazione di tale specifico motivo di gravame.

Il rilievo, pur obiettivamente fondato, non può giovare alla amministrazione per evidente difetto d'interesse. Infatti, l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento divengono illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse presupposto, poichè tale pronuncia fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria. (Sez. 5, Ordinanza n. 13445 del 27/07/2012).

3. Disattesi i due mezzi, si ravvisano nel recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità quei giustificati motivi che legittimano la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità

## Le conseguenze dell'atto impositivo omesso in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 – Nota a Corte di cassazione, 17 ottobre 2014, n. 22021\*

*di Fabrizio D'Alessandro \**

### ABSTRACT

*The Supreme Court has recently ruled on the subject of rights and interests of the taxpayer subject to tax audits by specifying that the notice of assessment adopted in breach of the provisions of art. 12, paragraph 7, of Law no. 212/2000 itself is invalid, unless there are specific reasons for urgency, that need to be tested by the tax authorities.*

*It is interesting that a decision allows to operate reflections on the importance of the principle of cooperation between tax authorities and taxpayers especially in the preliminary phase prodromal possible adoption of the tax measure.*

### SINTESI

*La Corte di cassazione si è recentemente pronunciata in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali precisando che l'atto impositivo adottato in violazione del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 è di per sé invalido, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, che devono necessariamente essere provate dall'amministrazione finanziaria.*

*Si tratta di una pronuncia interessante che permette di operare riflessioni in merito alla rilevanza del principio di cooperazione tra amministrazione fiscale e contribuente soprattutto nella fase istruttoria prodromica all'eventuale adozione del provvedimento impositivo.*

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Oggetto della controversia - 3. Funzione e valenza precettiva dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 - 4. Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 - 5. Le conclusioni cui è giunta la Corte di cassazione con la decisione in commento - 6. I dubbi sull'applicabilità dell'art. 21-*octies* nel caso di specie - 7. Considerazioni finali.

\*Dottorando di ricerca in Diritto Tributario Università Federico II° Napoli

\* Lavoro sottoposto a revisione

## 1. Premessa

La Corte di cassazione, sezione tributaria, con sentenza n. 22021 del 17 ottobre 2014, è tornata a pronunciarsi in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, affrontando la questione relativa alle conseguenze derivanti dal mancato e ingiustificato rispetto del termine di sessanta giorni che deve intercorrere tra il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo e la notifica del successivo e connesso avviso di accertamento, alla stregua di quanto previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (cd. statuto dei diritti del contribuente).

Il giudice di legittimità ha precisato che l'inosservanza del citato termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché 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.

Detta pronuncia si pone nell'ambito di un vivace dibattito dottrinale<sup>1</sup> e giurisprudenziale<sup>2</sup> sull'efficacia dell'atto impositivo emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni, sviluppatosi in ragione della mancata previsione, da parte dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, di una sanzione esplicita per la violazione della disposizione in esame; difatti, nel silenzio della norma, si sono formati orientamenti contrastanti sulla legittimità dell'avviso emesso *ante tempus*. La sentenza in commento offre, altresì, lo spunto per operare talune riflessioni in merito alla rilevanza del principio di cooperazione tra amministrazione fiscale e contribuente soprattutto nella fase istruttoria prodromica all'eventuale adozione del

<sup>1</sup> In dottrina propendono per la tesi dell'invalidità dell'atto di accertamento emesso *ante tempus*: R. SERENTINO, *L'accertamento anticipato ad una svolta? Riflessioni critiche a margine dell'ordinanza di rimessione alle sezioni unite e contrasto giurisprudenziale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, I, 2; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, 2012, 453; F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1787; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 3570; S. STUFANO, *Il diritto di partecipazione al procedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2003, 355. Nel senso della validità dell'accertamento: G. TABET, *La sospensione del potere impositivo per sessanta giorni tra interpretazione adeguatrice e diritto vivente*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 925.

<sup>2</sup> In giurisprudenza, a titolo esemplificativo, si è espressa a favore della tesi dell'invalidità dell'atto, Cass., ord. 15 marzo 2011, n. 6088, in *Corr. trib.* n. 21/2011, 1724. Subordinano la questione della validità alla presenza o meno della «motivazione sull'urgenza», Cass., 5 ottobre 2012, n. 16999, in *Il fisco*, n. 38/2012; Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. trib.*, 2011, 2095. A favore della tesi della validità dell'atto, Cass., ord. 18 febbraio 2011, n. 3988, in *www.dejure.it*; Cass., ord. 18 luglio 2008, n. 19875, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 55.

provvedimento impositivo.

## 2. Oggetto della controversia

Con sentenza del 26 ottobre 2009 la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di un contribuente - persona giuridica, confermando l'annullamento del recupero del credito d'imposta di cui all'art. 8 della legge n. 388/2000<sup>3</sup>, per gli anni 2000-2005 e della conseguente iscrizione a ruolo avvenuta in corso di causa, atteso il mancato rispetto, da parte dell'ufficio, del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000.

Avverso la citata pronuncia, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione incentrato su due motivi: con il primo di essi l'amministrazione ha sostenuto che il mancato rispetto del termine in questione non comporti alcuna nullità dell'atto impositivo, sul presupposto che una simile sanzione non è prevista dalla legge e che, in ogni caso, il contraddittorio processuale sia idoneo a garantire adeguatamente le esigenze di contraddittorio e difesa del contribuente; con la seconda censura, l'amministrazione finanziaria ha dedotto il vizio di omessa pronuncia *ex* artt. 112 e 360 cod. proc. civ., non avendo il giudice d'appello trattato uno specifico motivo di gravame proposto dall'ente.

## 3. Funzione e valenza precettiva dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000

L'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, dispone 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»<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> L'art 8 della legge n. 388/2000 ha previsto l'attribuzione di un credito di imposta in favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa che, nel periodo 2000-2006, abbiano effettuato nuovi investimenti in aree territoriali individuate dalla Commissione europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato UE.

<sup>4</sup> La norma in esame è inserita nel cd. Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 1, che, al comma 1, così stabilisce «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali». 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 (da ultimo, Corte cost., ord. n. 112/2013), è tuttavia stato chiarito che 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 attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa nel significato di «principi

La richiamata disposizione, dunque, nel riconoscere al contribuente il diritto di formulare osservazioni e richieste entro il prescritto termine di sessanta giorni, evidenzia l'importanza del contraddittorio nella fase istruttoria<sup>5</sup> prodromica all'eventuale adozione del provvedimento impositivo<sup>6</sup>.

Il contribuente, difatti, in quanto titolare di una qualificata posizione giuridico – soggettiva, è normativamente posto nelle condizioni di partecipare attivamente al procedimento tributario<sup>7</sup> potendo avviare un contraddittorio amministrativo, endoprocedimentale, sia per motivi di difesa che per ragioni di carattere collaborativo<sup>8</sup>.

Invero, con la disposizione in argomento il legislatore ha previsto una particolare forma di partecipazione cd. difensiva del contribuente alla fase istruttoria e ha provveduto a garantirne l'attuazione mediante l'imposizione in capo agli uffici verificatori di due specifici obblighi, consistenti, il primo, nell'attendere il decorso del termine di sessanta giorni prima dell'emanazione dell'atto impositivo affinché il contribuente possa predisporre, attraverso la

---

generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari) e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576/2002).

<sup>5</sup> Autorevole dottrina ha definito la fase istruttoria come quella fase «... nella quale si acquisiscono e si valutano i singoli dati (fatti e interessi) pertinenti e rilevanti ai fini dell'emanazione dell'atto. In questa sede, dunque, vengono verificate le condizioni di ammissibilità ed i requisiti di legittimazione, nonché le circostanze fattuali e tutti gli interessi, pubblici e privati, coinvolti nell'azione amministrativa»; in tali termini F. CARINGELLA, *Compendio di diritto amministrativo*, Roma, 2010, 318.

<sup>6</sup> Sul punto, la giurisprudenza ha evidenziato l'importanza assunta dal contraddittorio endoprocedimentale, con specifico riguardo alla materia tributaria, nell'evoluzione del sistema ordinamentale comunitario e nazionale, attribuendogli la funzione di «... strumento diretto non solo a garantire il contribuente ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rileverà adeguato e conformato, proprio in virtù del dialogo delle parti, alla situazione del contribuente con evidenti riflessi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non ancor prima, nel senso di indurre l'Amministrazione ad astenersi da pretese tributarie che, infine, potrebbero rivelarsi infondate)» cfr. Cass. civ., sez. un., n. 18184/2013.

<sup>7</sup> La dottrina distingue due forme di partecipazione: la c.d. partecipazione-collaborazione e la c.d. partecipazione – contraddittorio. La prima consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente dati, informazioni e documenti in fase di indagini fiscali e nel corrispondente obbligo per questi di fornire gli elementi richiesti. Seconda è, viceversa, una forma di partecipazione incentrata sulla possibilità del contribuente di difendersi concretamente durante la fase istruttoria, in uno spirito di vera e propria collaborazione con l'amministrazione. Per una disamina sull'argomento si rimanda a F. COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2009; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000.

<sup>8</sup> E' stato in dottrina osservato come l'art. 12, comma 7, dello Statuto tuteli il principio del contraddittorio quale elemento fondamentale, non solo della fase processuale, ma anche di quella procedimentale. Invero, l'istituto rafforza le garanzie costituzionali di imparzialità e buon andamento espresse dall'art. 97 della Costituzione attraverso un'adeguata ponderazione di tutti gli interessi coinvolti. Così N. ZANOTTI, *Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della legge n.212/2000*, in *Riv. dir. trib.* 2013, n. 4, 203. Gli esposti principi di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi, sono stati recentemente ribaditi dal legislatore nella legge n. 23/2014 (cd. delega fiscale).

formulazione di richieste e la presentazione di osservazioni (e, dunque, attivando e coltivando il contraddittorio), la propria difesa allo scopo precipuo di evitare che l'organo procedente emetta un avviso di accertamento infondato, in tutto o in parte, arrecandogli un pregiudizio di carattere sostanziale; il secondo, consistente nel procedere a una valutazione critica delle osservazioni del contribuente, di cui occorre tener conto in sede motivazione, soprattutto ove queste ultime non venissero considerate meritevoli di accoglimento (cd. motivazione rafforzata), affinché sia garantito un esercizio efficiente ed efficace dell'attività impositiva<sup>9</sup>.

È opinione condivisa in dottrina e giurisprudenza che l'ambito di operatività del diritto riconosciuto al contribuente di presentare osservazioni e richieste, prima che l'amministrazione assuma provvedimenti idonei a incidere sulla sua sfera giuridica, sia ampio, riguardando qualsiasi tipologia di verifica e controllo, indipendentemente del *nomen juris* attribuito all'atto che conclude il procedimento, sia esso verbale o di altro genere. E tanto in ragione dell'importanza assunta dal contraddittorio nella fase procedimentale antecedente all'emanazione dell'avviso di accertamento<sup>10</sup>.

D'altra parte, il richiamato principio ha trovato riconoscimento in materia tributaria grazie soprattutto alla spinta della giurisprudenza comunitaria sia della Corte di giustizia che della Cedu, laddove è stato precisato che il rispetto dei diritti della difesa endoprocedimentale rappresenta un principio applicabile ogniqualvolta l'amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti del contribuente un «atto a esso lesivo»<sup>11</sup>.

In particolare, secondo la Corte di giustizia, esso avrebbe assunto «un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi

<sup>9</sup> Sull'effettività del contraddittorio con specifico riguardo alla motivazione cd. rafforzata, si veda F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 301; M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2009, 2369.

<sup>10</sup> Sul punto, preme evidenziare che di recente la Corte di cassazione, sezione sesta, con ordinanza interlocutoria n. 527 del 15 gennaio 2015 ha rimesso gli atti al Primo Presidente della Corte per l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, affinché venga chiarito l'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7 della legge n. 212/ 2000. In particolare, è stato chiesto se le garanzie endoprocedimentali previste dalla citata norma si estendano anche alle verifiche c.d. "a tavolino", vale a dire alle verifiche effettuate presso la sede dell'ufficio in base alle notizie (e alla relativa documentazione di supporto) acquisite presso altre pubbliche amministrazioni o presso terzi o fornite dallo stesso contribuente mediante la compilazione di questionario in sede di colloquio presso l'ufficio.

<sup>11</sup> Tra le numerose pronunce in merito si veda Corte Giust., 18 dicembre 2008, c. 349/07, Sopropé c. Fazenda Publica, in *www.curia.eu*. In ambito nazionale hanno condiviso tale impostazione Cass., sez. un., 18 dicembre 2009 n. 26635, in *www.dejure.it*; Cass., sez. trib., 23 dicembre 2009 n. 28049, in *www.dejure.it*; Cass., sez. trib., 10 gennaio 2013 n. 453, in *www.dejure.it*; Corte cost., 25 luglio 2000, n. 351, in *www.giurcost.org*.

positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute infine infondate)».

Per tale ragione, i destinatari di decisioni suscettibili di incidere sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, di manifestare efficacemente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria pretesa entro un termine che, peraltro, risulti idoneo a garantire al contribuente una difesa effettiva<sup>12</sup>. L'amministrazione finanziaria ha, pertanto, l'obbligo di motivare l'atto impositivo valutando criticamente le osservazioni del contribuente al fine di dare concreta attuazione al diritto del contribuente/cittadino comunitario a una buona amministrazione quale paradigma di una attività amministrativa efficiente ed efficace, improntata ai principi comunitari<sup>13</sup>.

#### **4. Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000**

La disposizione in esame, sin dall'entrata in vigore, ha suscitato numerose problematiche interpretative relativamente alle conseguenze del mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni.

Come osservato, infatti, nel silenzio della norma sul punto, si sono formati orientamenti contrastanti nella giurisprudenza della Corte di cassazione in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento emesso *ante tempus*.

Un primo indirizzo<sup>14</sup> esclude la portata invalidante della violazione del termine dilatorio e ciò in quanto: a) l'atto impositivo avrebbe natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda; b) la nullità dell'atto emesso in violazione di detto termine non è espressamente contemplata dalla norma; c) il contribuente ha la possibilità di difendersi in via amministrativa e giudiziaria.

Parte della dottrina non ha ritenuto condivisibile una simile impostazione, soprattutto con

<sup>12</sup> In particolare, il giudice nazionale deve verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile affermare che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse.

<sup>13</sup> La conferma di questo radicamento comunitario emerge chiaramente dalla sentenza del 3 luglio 2014 (cause riunite c. 129/13 e c. 130/13), la quale ha affermato espressamente il necessario rispetto del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo come principio generale del diritto comunitario, riprendendo e valorizzando le argomentazioni di pregresse decisioni in materia allo scopo di consolidarne l'orientamento di tipo garantistico.

<sup>14</sup> Cfr. Cass., ord. 18 ottobre 2013, n. 23690; Cass., ord. 18 febbraio 2011, n. 3988, cit.; Cass., ord. 18 luglio 2008, n. 19875, cit.; Cass., 13 ottobre 2011, n. 21103, in *Corr. trib.*, 2011, 3408.

riferimento all'obiezione della mancanza di una sanzione espressa. È stato, in proposito, osservato che anche in ambito tributario trovano applicazione i principi generali dell'azione amministrativa di cui alla legge n. 241/1990 che contempla, tra l'altro, la nullità del provvedimento amministrativo nell'ipotesi di mancanza degli elementi essenziali, difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione del giudicato e negli altri casi espressamente previsti dalla legge<sup>15</sup>, ovvero l'annullabilità dell'atto in tutti gli altri casi in cui è adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza<sup>16</sup>. Secondo tali autori, tuttavia, l'assenza di una specifica sanzione di nullità non esclude l'invalidità del provvedimento emesso *ante tempus*, vigendo nel diritto amministrativo il principio per cui un atto posto in essere in violazione di un determinato requisito formale, salvo casi eccezionali, si configura come viziato<sup>17</sup>.

Il secondo orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>18</sup>, formatosi sulla scorta dell'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244 della Corte costituzionale<sup>19</sup>, ritiene l'atto impositivo emesso prima del decorso del termine di legge non per ciò stesso illegittimo, a meno che non ometta di motivare sull'urgenza che ha determinato l'adozione anticipata.

Alcuni autori hanno criticato una simile impostazione, sottolineando come essa non tenga conto della circostanza che la motivazione degli atti impositivi attiene alle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa impositiva fatta valere dall'amministrazione finanziaria e non alle ragioni di natura procedimentale che hanno portato al mancato rispetto del termine in discussione<sup>20</sup>; in ogni caso, è stato rilevato che seguendo tale via rimarrebbero prive di tutela tutte quelle ipotesi in cui le ragioni indicate in motivazione non siano

<sup>15</sup> Art. 21-*septies*, comma 1, della legge n. 241/1990.

<sup>16</sup> Art. 21-*octies*, comma 1, della legge n. 241/1990.

<sup>17</sup> Sul punto, N. ZANOTTI, op. cit.; 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.*, 2011, p. 1078. Altra parte della dottrina ha, invece, asserito l'assoluta estraneità del procedimento tributario rispetto ai principi contenuti nella legge n. 241/1990; in tal senso S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 731. Altri ancora hanno proposto soluzioni intermedie, mettendo in luce la necessità di valutare di volta in volta la riferibilità della legge n. 241/1990 alla materia tributaria e la conseguente applicabilità dei principi indicati in tale legge; così L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, I, 92.

<sup>18</sup> Cfr. Cass., 3 novembre 2010, n. 22320, in *Giur. it.*, 2011, 205; Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. trib.*, 2011, 2089; Cass., 5 ottobre 2012, n. 16999, in *www.dejure.it*.

<sup>19</sup> Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 523, La Consulta ha precisato che «*l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di constatazione di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi - ivi compresi quelli dell'amministrazione finanziaria - tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull'urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione*».

<sup>20</sup> 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.*, 2011, 1078.

conferenti, con conseguente necessità di determinare gli effetti che subisce l'atto di accertamento nel caso in cui il giudice competente accerti che i motivi adottati non giustifichino l'anticipata emissione del provvedimento<sup>21</sup>.

Un terzo indirizzo giurisprudenziale<sup>22</sup>, condiviso dalla pronuncia in commento, riconosce l'illegittimità, per violazione di legge, dell'accertamento emesso *ante tempus*. Secondo tale impostazione, l'invalidità di tale tipologia di atto deriva non già dalla mancanza nella motivazione dello stesso delle indicazioni delle ragioni di urgenza che ne hanno determinato l'emissione, ma dal fatto che il vizio del procedimento si tradurrebbe, 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.

Significativa, in proposito, è la pronuncia della Corte di cassazione a sezioni unite n. 18184 del 14 maggio 2013, con cui è stato chiarito che l'inosservanza del termine di cui all'articolo 12 dello Statuto del contribuente «...in assenza di qualificate ragioni d'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, esponendo le proprie osservazioni ... Cioè di attivare e coltivare il contraddittorio procedimentale».

In buona sostanza le sezioni unite hanno riconosciuto l'essenzialità del termine dilatorio previsto dall'articolo 12 dello Statuto, ai fini del rispetto delle garanzie procedurali stabilite dalla legge. La disposizione statutaria, infatti, stabilisce che l'atto di accertamento «non può essere emanato» prima della decorrenza del termine di sessanta giorni. Ne deriva che un atto emanato prima di detto termine si pone in contrasto sia con la disposizione statutaria che con

<sup>21</sup> Si è ritenuto non dubitabile che il giudice possa indagare sui motivi adottati dall'amministrazione finanziaria a giustificazione dell'emissione dell'atto di accertamento *ante tempus*; in questo senso, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.* 48/2010, 3970.

<sup>22</sup> Sul punto, Cass., sez. un., 29 luglio 2013 n. 18184, in *Foro it.*, 2013, I, 2778; Cass., ord. 15 marzo 2011, n. 6088, in *Foro it.*, 2011, n. 1486 e Cass., 9 marzo 2011, n. 5652, in *Boll. trib.*, 2011, 878, secondo cui dal testo dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, emerge, per la corrispondenza del termine di emissione dell'avviso di accertamento con quello concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, che tale termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla notifica di un atto impositivo. In tal senso, il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito.

le norme sul procedimento amministrativo di cui alla legge 241/1990<sup>23</sup>.

Sulla scorta dei principi espressi dalla citata pronuncia, la Cassazione<sup>24</sup> ha avuto poi modo di trattare specificamente il tema delle condizioni d'urgenza che consentono all'amministrazione di derogare al termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, dandone una lettura assai più convincente rispetto a quanto stabilito dalla Corte costituzionale, con la richiamata ordinanza 24 luglio 2009, n. 244.

Ha, infatti, osservato il giudice di legittimità che con la previsione normativa in questione il legislatore ha voluto «operare un bilanciamento tra l'interesse del contribuente a non vedere assoggettato il proprio patrimonio ad una pretesa fiscale che potrebbe rivelarsi infondata e l'interesse dell'erario a non subire ritardi nell'acquisizione delle proprie entrate tributarie, evitando mediante l'attuazione del principio di collaborazione tra privato e pubblica amministrazione al primo gli oneri connessi allo svolgimento del giudizio, e alla seconda lo spreco di inutili attività procedurali con conseguenze sull'efficienza dell'apparato organizzativo (non potendosi peraltro ritenere neppure estraneo al legislatore il perseguimento del collaterale scopo deflattivo dei processi)».

Ad avviso delle sezioni unite, pertanto, il termine dilatorio in questione è «posto nell'interesse di entrambe le parti del rapporto tributario, ed una modifica dello stesso - nei limiti in cui è consentita dalla legge - viene a trovare giustificazione «in relazione al preminente interesse riconosciuto dalla legge ad una delle due parti: nella specie la norma considera derogabile il termine, operando un giudizio di prevalenza a favore dell'interesse pubblico, laddove si verificano ragioni che non consentano all'PA di attendere i 60 giorni entro i quali il contribuente ha diritto di presentare osservazioni, chiarimenti e documenti».

Sempre nella prospettazione dei giudici di legittimità, quindi, «tali ragioni derogatorie, in quanto pertinenti alla parte pubblica, debbono - secondo il criterio generale della distribuzione dell'onere della prova ex articolo 2697 c.c. - essere allegare e dimostrate - in quanto circostanze di fatto - dall'amministrazione finanziaria, non essendo applicabile il principio processuale di generale rilevanza *ex officio* delle eccezioni di merito non rimanesse dalla legge in via esclusiva all'iniziativa della parte (articolo 112 c.p.c.), non venendo in questione nella specie la rilevanza

<sup>23</sup> Al riguardo, è stato osservato che sebbene l'articolo 13 della richiamata legge sul procedimento amministrativo introduca limitazioni all'applicabilità delle norme sul procedimento alla materia tributaria, quello in esame rappresenta, tuttavia, un caso tipico in cui la legge espressamente prevede un termine di natura procedimentale il cui mancato rispetto determina anche una serie di riflessi di natura sostanziale. Di qui la nullità dell'atto emanato prima della scadenza di detto termine.

<sup>24</sup> Sentenza 12 febbraio 2014 n. 3142, in *www.dejure.it*.

dei fatti costitutivi principali o secondari del diritto controverso, ma l'accertamento di un fatto presupposto invocato da una delle parti in causa per contraddire all'eccezione di invalidità del procedimento impositivo»<sup>25</sup>.

### 5. Le conclusioni cui è giunta la Corte di cassazione con la decisione in commento

La Corte di cassazione, nella sentenza in commento, ha ritenuto di dare continuità a tale ultimo approdo giurisprudenziale, confermando che l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, dal momento 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».

La suprema Corte, discostandosi da quell'orientamento formatosi sulla scorta dell'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244 della Corte costituzionale, ha chiarito che il vizio invalidante non consiste nella mera omessa indicazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, al momento dell'adozione dell'atto impositivo, deve essere provata dall'ufficio.

<sup>25</sup> Secondo la Cassazione, dunque, non è sufficiente «ad assolvere all'onere che grava sull'amministrazione finanziaria la mera allegazione dell'impedimento costituito dall'imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA, non essendo logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a preconstituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura dell'operazione di verifica fiscale». Nella medesima sentenza è stato, altresì, precisato che «nel caso in cui l'amministrazione finanziaria proceda ad accessi, ispezioni, verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, ai sensi della legge 27 luglio 2000 numero 212 articolo 12, comma 1, il verbale di chiusura dell'operazione deve in ogni caso - e salvo i casi di comprovata impossibilità oggettiva non imputabile alla PA - essere redatto e consegnato alla parte contribuente non oltre il 61° giorno precedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, nella specie stabilita dal d.p.r. 633/72 articolo 12 essendo tenuta l'Amministrazione finanziaria, a pena di nullità dell'avviso di accertamento o di rettifica, all'osservanza del termine dilatorio di giorni 60 decorrenti dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni) prescritto dalla legge 212 2000, articolo 12, comma sette dell'emissione dell'atto impositivo».

Spetta, infatti, al fisco «allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine, come ad esempio nell'ipotesi di reiterate condotte penali tributarie del contribuente o di partecipazione a una frode fiscale (Sez. 5, Sentenza n. 2587 del 05/02/2014) oppure nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato d'insolvenza (Sez. V, Sentenza n. 9424 del 30/04/2014)».

Una simile impostazione appare, tra l'altro, conforme all'orientamento sviluppatosi in dottrina, secondo cui la qualificazione della violazione del termine decadenziale come una mera irregolarità priva di conseguenze giuridiche sulla validità dell'atto impositivo è idonea a svuotare la previsione statutaria del suo contenuto<sup>26</sup>.

## 6. I dubbi sull'applicabilità dell'art. 21-*octies* nel caso di specie

La legge sul procedimento amministrativo, all'art. 21-*octies*, dopo aver previsto, al comma 1, l'annullabilità del provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza, al comma 2 contempla un'ipotesi di sanatoria del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Con tale norma il legislatore ha mutuato nel procedimento amministrativo la previsione civilistica del cd. raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156, comma 3, cod. proc. civ., secondo cui «la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato».

Il legislatore ha, altresì, positivizzato quelle tendenze, emerse in giurisprudenza, volte a valutare l'interesse a ricorrere, che viene negato ove il ricorrente non possa attendersi, dalla rinnovazione del procedimento, una decisione diversa da quella già adottata. Sulla base dell'art. 21-*octies*, infatti, il provvedimento non è annullabile non perché assoggettato a un diverso regime di invalidità o irregolarità, ma perché la circostanza per la quale il suo contenuto non poteva essere diverso priva il ricorrente dell'interesse a coltivare un giudizio, da cui non potrebbe

<sup>26</sup> Così D. CONTE, *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 609.

ricavare alcuna concreta utilità<sup>27</sup>.

Ciò premesso, sembrerebbe potersi ritenere che, alla luce dei principi espressi dalla sentenza in commento, il provvedimento emesso *ante tempus*, in assenza delle condizioni di urgenza, sia annullabile ai sensi dell'art. 21-*octies*, comma 1, della legge n. 241/1990 in quanto adottato in violazione di legge<sup>28</sup>.

Ben più problematica appare, viceversa, la questione relativa all'applicabilità della sanatoria di cui al comma 2 della richiamata disposizione sul procedimento amministrativo alla materia tributaria.

Sul punto, alcuni<sup>29</sup> hanno osservato come l'ostacolo più grande all'applicabilità del comma 2 dell'art. 21-*octies* alla materia tributaria sia rappresentato soprattutto dal rischio che la separazione tra forma e sostanza, come diretta conseguenza dell'applicazione della norma in argomento, vada a scapito della funzione di garanzia tipica delle prescrizioni formali, alle quali può essere ricondotta la previsione del termine dilatorio di sessanta giorni contenuta nell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Ad avviso di tali autori, l'art. 21-*octies*, comma 2 non sarebbe, dunque, applicabile al campo tributario nella misura in cui dovesse vanificare alcune delle garanzie dotate di copertura statutaria come, ad esempio, il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale<sup>30</sup>.

È stato, infatti, sostenuto che nel diritto tributario, la presenza di una legge generale di principio, quale lo Statuto dei diritti del contribuente, che trae il proprio fondamento da norme costituzionali, non pare suscettibile di modifiche restrittive o peggiorative dei diritti offerti dal contribuente che provengono *ab externo*<sup>31</sup>.

Il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni appare, dunque, indispensabile per raggiungere lo scopo attribuito alla norma statutaria dall'ordinamento giuridico tributario: la violazione dell'art.12, comma 7, dello Statuto non può, perciò, configurarsi quale vizio formale

<sup>27</sup> Per un'approfondita disamina sull'argomento si rimanda a R. CHIEPPA – R. GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011.

<sup>28</sup> In tali termini, N. ZANOTTI, *Avviso di recupero del credito d'imposta e art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, op. cit., 203; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.

<sup>29</sup> M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 357.

<sup>30</sup> Con specifico riguardo alla questione che ci occupa, secondo l'orientamento della cassazione, la relazione tra lo svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale e il contenuto del provvedimento assume carattere sostanziale per la definizione della pretesa impositiva nel senso che l'apporto del contribuente in sede di contraddittorio potrà sempre modificare il contenuto dell'atto impositivo il quale, palesemente, non potrà essere di contenuto identico a quello che sarebbe stato emesso se il contraddittorio si fosse svolto.

<sup>31</sup> Così S. MULEO, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 537.

o procedurale sanabile, invocando la previsione dettata dall'art. 21-*octies*, comma 2, della legge n. 241/1990<sup>32</sup>.

## 7. Considerazioni finali

La soluzione proposta con la pronuncia in commento trae evidentemente spunto dalle considerazioni svolte dalla dottrina e dalla stessa Corte di cassazione a sezioni unite, relativamente all'importanza assunta dal principio del contraddittorio nell'ordinamento nazionale e comunitario (indipendentemente dal *nomen juris* attribuito all'atto che conclude il procedimento) nonché all'essenzialità del termine dilatorio previsto dall'articolo 12 dello Statuto ai fini del rispetto delle garanzie procedurali stabilite dalla legge.

Spetta al fisco, difatti, dimostrare le ragioni, non ascrivibili a inerzia o negligenza dell'amministrazione stessa, dell'inosservanza del citato termine. In tal modo viene, dunque, riconosciuta una tutela sostanziale e non solo formale al principio del contraddittorio:

L'approdo cui è giunto il giudice di legittimità nella sentenza in esame non era, tuttavia, scontato soprattutto se si considera che a distanza di pochi mesi dalla pronuncia della Cassazione a sezioni unite n. 18184/2013, in una vicenda relativa alla contestazione di un abuso del diritto, la sezione tributaria della Cassazione<sup>33</sup> aveva sollevato d'ufficio la questione di legittimità costituzionale del quarto comma dell'articolo 37 *bis* del d.p.r. 600/1973<sup>34</sup> per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione. Tale norma, infatti, sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nella forma e nei tempi prescritti dalla legge.

Nello specifico, con l'ordinanza in argomento era stata invocata, relativamente all'ambito di applicazione dell'art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973, l'irrilevanza del diritto al contraddittorio preventivo rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento, nonché l'irragionevole comminatoria di nullità per gli atti fiscali emessi in difetto di un lieve vizio di forma del contraddittorio.

In dottrina non è mancato chi ha sottolineato come tale ultima decisione fosse sintomatica di una diffusa tendenza, anche dei giudici di legittimità, di tutelare le posizioni del fisco anche di fronte a palesi violazioni di legge poste in essere dall'amministrazione finanziaria, per

<sup>32</sup> Cfr. D. CONTE, *op. cit.*

<sup>33</sup> Con ordinanza 5 novembre 2013, n. 24739 in *Fisco*, 2013.

<sup>34</sup> Tale norma, infatti, sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nella forma e nei tempi prescritti dalla legge

inefficienza, trascuratezza e negligenza<sup>35</sup>.

Il ragionamento seguito dal giudice di legittimità nella sentenza in commento appare, tuttavia, corretto se considera che il mancato rispetto dei termini indicati per l'esercizio del diritto al contraddittorio preventivo sembra palesare una violazione di quel binomio spese pubbliche - capacità contributiva, costituzionalmente tutelato. Diversamente ragionando, infatti, si verificherebbe una eccessiva compressione dei diritti e delle facoltà del contribuente e, al contempo, un ingiustificato accrescimento dei poteri dell'amministrazione finanziaria, mediante l'elisione di rilevati obblighi procedurali.

D'altro canto, la previsione, da parte del legislatore, di un termine entro il quale il contribuente può addurre le proprie argomentazioni e produrre valida documentazione in sede di verifica in relazione alle ragioni della pretesa fiscale avrebbe poco senso se poi l'amministrazione finanziaria, in sede di adozione del provvedimento impositivo, non debba necessariamente osservarlo.

Contrariamente, infatti, sembrerebbe configurarsi una violazione dei principi generali di collaborazione, cooperazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che devono orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie.

In tale contesto, dunque, la sentenza in commento rappresenta un logico punto di arrivo da parte del giudice di legittimità. Deve, tuttavia, osservarsi che a simili soluzioni l'amministrazione

<sup>35</sup> Per un commento critico dell'ordinanza in argomento si veda E. DE MITA, *Abuso del diritto, la Consulta faccia chiarezza*, ne *Il Sole 24 ore* del 24 novembre 2013, 20. L'autore, in particolare, dopo aver esposto numerosi dubbi in merito alla tesi dell'irrelevanza dell'art. 37 bis, comma 4, del D.P.R. 600/1973 (norma secondo cui l'avviso di accertamento dev'essere emanato, a pena di nullità, previo invio al contribuente della richiesta di chiarimenti, chiarimenti che devono essere forniti entro i successivi sessanta giorni) di fronte alla necessità di reprimere l'elusione fiscale, si sofferma sulla pretestuosità dell'ordinanza di remissione laddove viene operata una distinzione tra contraddittorio sostanziale e contraddittorio formale (con quest'ultimo riferendosi a quello contenuto nel citato art. 37 bis). Al riguardo viene, in particolare, affermato che «un obbligo puramente formale più che incostituzionale è giuridicamente inconsistente; da questo punto di vista avrebbe ragione l'amministrazione. Ma a parte la pretestuosità della distinzione il contraddittorio di cui all'articolo 37 bis (come tanti altri previsti dal nostro ordinamento, come ad esempio quello del redditometro) è sostanziale perché diretto a provare quelle valide ragioni economiche che sono lo strumento di difesa del contribuente». L'autore conclude auspicando che il giudice costituzionale, ancorandosi a una interpretazione corretta del principio di legalità «porti fuori dalle sabbie mobili in cui è stato cacciato l'abuso del diritto per l'ambizione della Cassazione di sostituirsi non solo all'amministrazione ma allo stesso legislatore». Considerazioni critiche alla decisione della Cassazione sono svolte anche da G. MARINO, *Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'unione europea, nota Cassazione civile*, 5 novembre 2013, n.24739, sez. trib, in *Giur. Comm.*, 2014, 570. In particolare, l'autore sostiene che «nel ragionamento della Suprema Corte sembra evincersi una pericolosa gerarchia di valori, nel novero delle azioni volte alla corretta determinazione della capacità contributiva, sicché la lotta all'elusione e all'abuso del diritto dovrebbero sempre prevalere, anche *contra legem*, su strumenti volti a tutela dell'esercizio di difesa del contribuente e al corretto esercizio della potestà impositiva».

finanziaria sarebbe potuta agevolmente giungere, in maniera autonoma, senza scomodare la Corte di cassazione, alimentando un'interpretazione dell'articolo 12 dello Statuto in palese contrasto sia col dato letterale sia col contenuto dispositivo della norma stessa.