

La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale

The Supreme Court of Cassation reaffirms the essentiality of the procedural cross-examination

di Andrea Colli Vignarelli - 12 luglio 2022

(commento a/notes to Cass., 21 aprile 2022, n. 12713)

Abstract

La Cassazione, con la pronuncia in esame, conferma l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale *ex art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212*, ritenendo correttamente irrilevante, ai fini del suo "sacrificio", sia lo svolgimento di un contraddittorio preventivo in sede amministrativa e quindi prima della confezione dell'atto, sia l'imminente scadenza *sic et simpliciter* del termine di accertamento, sia il rilevante ammontare della pretesa fiscale contenuta nell'atto stesso. La pronuncia è invece criticabile là dove, richiamando (per il resto giustamente) le affermazioni contenute nella sentenza, resa a Sezioni Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, esclude che le ragioni dell'urgenza legittimante detto "sacrificio" debbano necessariamente essere indicate già nella motivazione dell'atto impositivo, pena l'illegittimità di quest'ultimo per vizio di motivazione.

Parole chiave Contraddittorio endoprocedimentale, essenzialità, imminente scadenza termini di accertamento, irrilevanza, motivazione accertamento.

Abstract

The Supreme Court, with the ruling in question, confirms the essentiality of the procedural cross-examination pursuant to art. 12, paragraph 7, L. July 27th 2000, n. 212, considering correctly irrelevant, for the purposes of its "sacrifice", both the carrying out of a preventive cross-examination in the administrative stage and therefore before the preparation of the deed, and the imminent sic et simpliciter expiry of the assessment term, and the significant amount of the tax claim contained in the deed itself. The ruling is instead open to criticism where, recalling (otherwise rightly) the statements contained in the sentence, delivered to the United Sections, July 29th 2013, n. 18184, excludes that the reasons for the legitimizing urgency called "sacrifice" must necessarily already be indicated in the motivation of the tax act, under penalty of illegality of the latter for lack of motivation.

Keywords *Contradictory procedural, essentiality, imminent deadline for assessment, irrelevance, motivation for the assessment*

SOMMARIO: 1. Il caso di specie. - 2. L'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale. - 3. La decisione della Cassazione. - 4. Il richiamo a Cass., SS. UU., 29 luglio 2013, n. 18184.

1. Nel caso di specie, parte ricorrente contestava in primo grado, innanzitutto, la violazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in conseguenza del mancato rispetto del termine di sessanta giorni, previsto dalla norma, tra la consegna al contribuente del processo verbale di constatazione e l'emanazione dell'avviso di accertamento. Il rilievo era ritenuto fondato dai giudici di prime cure, con conseguente annullamento degli atti impositivi. La decisione veniva "ribaltata" dal giudice d'appello, che, ritenuta irrilevante la violazione del suddetto termine, rigettate le ulteriori censure proposte dai contribuenti, riformava la decisione di primo grado e confermava la piena validità degli atti impositivi. Avverso la decisione emanata dalla Commissione tributaria regionale, i contribuenti presentavano ricorso per cassazione, fondato su una pluralità di motivi, di cui il primo (violazione del termine *ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000*), se accolto, risultava assorbente rispetto agli altri. La Cassazione, applicando il principio dell'*essenzialità del contraddittorio procedimentale*, riteneva fondato il primo motivo di ricorso e, considerati assorbiti gli altri motivi, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, annullava gli avvisi di accertamento accogliendo l'originario ricorso proposto dai contribuenti.

2. Per quanto concerne l'essenzialità del contraddittorio procedimentale, è utile richiamare, sia pur brevemente, le "fonti" su cui si fonda detta essenzialità (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative "pro fisco"*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.):
a) innanzitutto, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, e in proposito occorre far riferimento, in special modo, a due note e fondamentali sentenze: in primo luogo, la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, "Sopropé" (in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 203 ss., con nota di MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, e in *Rass. trib.*, 2009, 2, 570 ss., con nota di RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*), ove il diritto del soggetto ad essere sentito in via preventiva dall'Amministrazione che stia per adottare, nei confronti dello stesso, un provvedimento in ipotesi lesivo dei suoi interessi, è stato affermato in modo esplicito, e in secondo luogo la sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, "Kamino" (in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss., con commento di MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*), che richiama su diversi punti, per quanto qui interessa, la citata sentenza «Sopropé», in particolare, e in generale, là dove afferma che «*il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante*» (punto 28,

che richiama i punti 33 e 36 della sentenza “Sopropé”, enfasi nostra); oltre a queste due sentenze, si può richiamare anche la sentenza 16 ottobre 2019, causa C-189/18, “Glencore”, ove i principi, enunciati nelle citate “Sopropé” e “Kamino”, sono stati successivamente ripresi affermando, tra l’altro, che *«tra i diritti garantiti dal diritto dell’Unione vi è il rispetto dei diritti della difesa il quale, secondo una giurisprudenza consolidata, costituisce un principio generale del diritto dell’Unione che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione»* (punto 39, che richiama, tra gli altri, i punti 36 e 37 della sentenza “Sopropé”). Più di recente, in senso analogo, richiamando il punto 41 (e giurisprudenza ivi citata) della sentenza “Glencore”, tale concetto è stato ribadito dalla sentenza del 4 giugno 2020, causa C-430/19, “SCCF srl”¹;

- b) in secondo luogo, dal punto di vista della normativa unionale, è possibile richiamare l’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, rubricato *«Diritto ad una buona amministrazione»*; la norma, dopo aver sancito, al primo comma, che *«ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell’Unione»*, precisa al secondo comma il contenuto di tale diritto, stabilendo, tra l’altro, che esso comprende *«il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio»*²;
- c) infine, considerando la normativa interna, occorre fare riferimento: c1) alla normativa costituzionale, e in particolare all’art. 117, comma 1, Cost. (*«La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali»*), il quale stabilisce la supremazia dell’ordinamento comunitario (regole e principi) sull’ordinamento interno. Tale norma, dunque, è un’ulteriore conferma dell’applicabilità generalizzata del principio del contraddittorio, di origine comunitaria, essendo priva di rilievo la sua previsione espressa in una norma di diritto interno, come pure la tipologia del tributo che viene in considerazione (in senso analogo cfr. CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1575 ss.; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.; afferma PIERRO M., *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 106, che *«i principi comunitari [...] devono essere osservati non solo nei settori dell’ordinamento in relazione ai quali trova attuazione il diritto dell’Unione Europea, ma anche in quelli attinenti materie di pertinenza esclusivamente nazionale»*). In proposito vengono in considerazione anche i *«principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione*

*e buona fede tra amministrazione e contribuente», dei quali il contraddittorio procedimentale «costituisce primaria espressione» (cfr. Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184; sulla regola della buona fede come espressione dei principi costituzionali ex artt. 2 e 97 Cost., v. COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 509 ss.); c2) alla normativa ordinaria, e in special modo all'art. 1, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241, che prevede che l'attività amministrativa deve svolgersi, tra l'altro, «secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario» (così COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo [art. 12, comma 7, Statuto del contribuente]*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6, I, 681; ID., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 180 s.; ID., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento, alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 515, nota 48; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio*, cit., 207 ss.; CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio*, cit., 1575 ss.; GRASSOTTI A., *È sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell'ipoteca esattoriale*, in *Corr. trib.*, 2017, 3, 230 ss.).*

3. La Cassazione, nella pronuncia in esame, affronta (e rigetta) le argomentazioni addotte dall'Ufficio a giustificazione del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni che deve intercorrere tra rilascio del processo verbale ed *emanazione* (sul motivo della sottolineatura v. *infra*) dell'avviso di accertamento, al fine di consentire al contribuente di interloquire, prima di detta emanazione, con l'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, a sostegno delle proprie ragioni, ha indicato tre motivi: *a)* la circostanza che, in sede di verifica, già il contribuente aveva avuto modo di "cooperare" al procedimento amministrativo (potendo quindi far valere le proprie ragioni ed osservazioni); *b)* era imminente il termine di decadenza per l'accertamento; *c)* gli imponibili accertati dall'Ufficio erano "rilevanti". Tutti questi motivi sono stati giustamente rigettati dai Supremi giudici.

Per quanto riguarda il punto *a)*, afferma la Corte che «*lo svolgimento del contraddittorio preventivo in sede amministrativa ... è adempimento diverso e non sostitutivo rispetto all'obbligo di riconoscimento al contribuente di un termine minimo di sessanta giorni, a seguito della comunicazione degli esiti dell'accertamento mediante consegna del PVC, prima di provvedere all'emanazione dell'atto impositivo*». E' infatti palese la differenza che intercorre tra la possibilità, per il contribuente, di interloquire e partecipare attivamente all'attività accertativa in fase di svolgimento, e il diritto di formulare osservazioni e difese a conclusione della stessa, "avendo in mano" il PVC con tutte le contestazioni a lui mosse.

Per quanto riguarda il punto *b*), anche qui correttamente, la Corte considera irrilevante l'imminente scadenza *sic et simpliciter* del termine decadenziale dell'accertamento, la quale non «*integra una ragione di urgenza che possa consentire di limitare le tutele riconosciute al contribuente*». A sostegno di quanto affermato, la Corte richiama un suo precedente (Cass., 16 marzo 2016, n. 5149), ove viene ribadito che «*in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7*». La Cassazione utilizza a proposito il termine *ribadito*, in quanto il principio è stato ormai recepito in numerose sentenze della stessa Cassazione (tra le altre, v. Cass., 5 giugno 2014, n. 12730; Cass., 10 giugno 2015, n. 11993; Cass., 11 settembre 2019, n. 22644, con commento di COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*; in *Riv. tel. dir. trib.*, 2 dicembre 2019, 1 ss.)

In proposito non può farsi a meno di confermare quanto già osservato (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento "ante tempus"*, cit., 184), e in particolare che le precisazioni sopra riportate inducono a ritenere che i «*casi di particolare e motivata urgenza*» cui fa riferimento l'art. 12, comma 7, rappresentando una deroga al principio generale (e fondamentale) che prevede un contraddittorio anticipato tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima dell'emanazione di un atto lesivo nei suoi confronti, vanno intesi in modo rigoroso e restrittivo. Si tratta infatti del sacrificio di uno specifico ed essenziale diritto del soggetto passivo, che quindi non può essere posto nel nulla per motivi di ordine soggettivo riferibili alla controparte (l'Amministrazione finanziaria). Ciò induce necessariamente a ritenere irrilevante l'imminente scadenza del termine di decadenza previsto per l'accertamento, qualora il suo approssimarsi senza che ancora sia stato notificato l'atto impositivo sia imputabile a negligenza di quest'ultima, quindi ad una erronea (e colpevole) pianificazione nell'attività accertativa. Come affermato dalla stessa giurisprudenza della Corte (v., ad es., Cass., 30 aprile 2014, n. 9424), «*tali ragioni non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio*», «*svuotando così la norma della sua funzione di garanzia*» (in senso analogo, più di recente, cfr. Cass., 11 aprile 2022, n. 11699, che richiama a sua volta Cass., 9 novembre 2015, n. 22786; Cass. 16 marzo 2016, n. 5149, cit.; Cass., 10 aprile 2018, n. 8749; Cass. 23 luglio 2020, n. 15755; nonché Cass., 4 aprile 2022 n. 10721, che richiama, *ex plurimis*, Cass., 5 maggio 2021, n. 11685, e la già citata Cass., 10 aprile 2018, n. 8749; cfr. anche Cass., 30 settembre 2020, n. 20711, che richiama Cass., 1° ottobre 2018, n. 23670).

L'importanza del principio e della sua essenzialità a garanzia del contribuente risulta anche dall'affermarsi, in giurisprudenza, della regola secondo cui non solo la notifica dell'atto deve essere successiva ai sessanta giorni, ma anche il suo perfezionamento/sottoscrizione (ed infatti, non a caso, l'art. 12, comma 7, dello

Statuto usa la locuzione «*l'avviso di accertamento non può essere emanato*»). Diversamente opinando, è evidente che potrebbe verificarsi l'ipotesi in cui l'Amministrazione, con certezza, non abbia nemmeno preso in considerazione (in violazione della norma, che stabilisce che le osservazioni e richieste comunicate «*sono valutate dagli uffici impositori*») le osservazioni avanzate dal contribuente: è il caso dell'atto perfezionato e sottoscritto prima del ricevimento delle difese formulate dal contribuente. In giurisprudenza (Cass., 11 novembre 2021, n. 33285, che richiama anche Cass. 31 luglio 2018, n. 20267; Cass., 12 luglio 2017, n. 17202; Cass., 7 marzo 2016, n. 5361; Cass., 28 maggio 2015, n. 11088; per un commento alla prima v. DIDONI S., *Contraddittorio procedimentale e garanzie del contribuente: la Cassazione ritorna sull'invalidità dell'accertamento emesso ante tempus*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 25 febbraio 2022, 1 ss.; in proposito v. anche Cass., 30 settembre 2020, n. 20711, cit.) si afferma in proposito che «*l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, ancorché, come nella specie, notificato successivamente alla sua scadenza, è ... illegittimo, atteso che la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le sue ragioni quando l'atto impositivo è ancora in fieri, integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto e, quindi, già emanato*».

Sempre a conferma del carattere fondamentale della norma (art. 12, comma 7, dello Statuto) e del principio (del contraddittorio procedimentale), può richiamarsi Cass., 24 novembre 2020, n. 26650 (per un commento alla quale cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza "luci e ombre" in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 gennaio 2021, 4), ove trovasi correttamente affermato che «*in caso di violazione del termine, l'invalidità non è esclusa neppure se il contribuente abbia già presentato osservazioni, poiché ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, solo lo spirare del termine ivi previsto consuma la facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 16999)*». Infatti, il termine legislativamente previsto per il pieno dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale non può dirsi "consumato" con un suo primo esercizio da parte del contribuente, ma soltanto con l'integrale decorso del lasso di tempo (sessanta giorni) concesso dalla norma.

Infine, in relazione al punto c), anche in questo caso correttamente, la Cassazione precisa che «*la rilevanza degli imponibili accertati non ha evidentemente rilievo al fine di dimostrare l'urgenza del provvedere, anche limitando le garanzie predisposte a favore del contribuente dall'ordinamento tributario*» (in tal senso cfr. anche Cass., 30 settembre 2020, n. 20711, cit.; in senso contrario v. Cass., 12 agosto 2021, n. 22750 in *il fisco*, 2021, 35, 3381 ss., con commento di BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*). Risulta palese l'incoerenza della tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate: un preciso diritto garantito dalla legge a favore di un soggetto in genere, e del contribuente nel caso specifico, non può essere

limitato (in mancanza di altri motivi giustificanti l'urgenza) sulla sola base dell'ammontare dell'importo richiesto, essendo ovviamente quest'ultimo del tutto scollegato al diritto in questione. Anzi, con particolare riferimento ai c.d. "grandi contribuenti" (o anche ai "piccoli contribuenti" cui sia richiesta, erroneamente, una somma cospicua), è proprio nel caso di «rilevanza degli imponibili accertati» che il contraddittorio anticipato spiega tutta la sua importanza.

4. Per concludere, la sentenza oggetto di esame richiama, come numerose altre decisioni dei Supremi giudici - tanto da poter affermare che «*questa Corte di legittimità ha raggiunto in materia un orientamento ormai consolidato, espresso anche pronunciando a Sezioni Unite*» - la fondamentale sentenza delle Sezioni Unite, già citata, 29 luglio 2013, n. 18184 (in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2836 ss., con nota di TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, e in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1129 ss., con nota di TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*). Il brano - fondamentale - "riportato" afferma che «*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 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*» (enfasi nostra). Come noto, la "sufficienza" della violazione del termine di 60 giorni (cui fanno riferimento le Sezioni Unite là dove precisano che «*determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus*»), a cagionare, nel «*triplice caso di accessi, ispezioni e verifiche*», la nullità dell'atto impositivo, è stata accolta da successive pronunce della Cassazione, là dove si afferma che, nel caso indicato, «*la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, effettua ... una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la "prova di resistenza", sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie)*»: cfr., da ultimo, la già citata Cass., 4 aprile 2022, n. 10721, che richiama, *ex plurimis*, Cass. 15 gennaio 2019, n. 701; Cass., 15 gennaio 2019, n. 702; Cass., 11 settembre 2019, n. 22644, già citata).

Problematico è invece il richiamo a quella parte della sentenza n. 18184/2013, ove si afferma che «*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».

Infatti, come già si è affermato (cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, cit., 193 ss.; ID., *La cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*, cit., 3), la “sede” giuridicamente corretta per indicare i motivi dell'urgenza legittimante³ non può che essere l'“originaria” motivazione dell'avviso di accertamento (ed infatti, non a caso, l'art. 12, comma 7, usa la locuzione «*salvo casi di particolare e motivata urgenza*») (enfasi nostra); ciò al fine di garantire il rispetto del diritto di difesa del contribuente nonché delle regole e dei termini processuali fissati dal legislatore (artt. 18 e 21, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) per l'impugnazione degli atti dell'Ufficio. Sin dal momento della notifica dell'atto emesso (anticipatamente rispetto al termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto), il destinatario deve essere posto in grado di valutare, e se del caso contestare, l'effettiva sussistenza dell'urgenza legittimante, e ciò può avvenire, ovviamente, solo dalla lettura della motivazione dell'atto. Diversamente ragionando, si consentirebbe all'Ufficio un'integrazione della motivazione nel corso del giudizio, cosa che, come noto, non è consentita, al pari di una sua modifica (salvo stravolgere i principi regolatori del dibattito processuale). L'atto impositivo è un atto amministrativo, il quale deve “nascere” già completo nei suoi elementi essenziali, tra i quali va ricompresa certamente la motivazione, non suscettibile di integrazione “postuma”. In proposito occorre aggiungere che i motivi legittimanti l'emanazione *ante tempus* dell'atto possono essere i più vari (per alcune ipotesi, con citazioni di giurisprudenza, v. BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*, cit., 3383), per cui non si vede la ragione in base alla quale il contribuente, con riferimento a tale “motivo”, debba vedere ridotto il lasso di tempo concesso dal legislatore (60 giorni dalla notifica dell'atto) per contestarlo. Inoltre, non si vede anche la ragione per cui, se l'Ufficio ha agito in presenza di una effettiva urgenza legittimante, non debba immediatamente evidenziarlo (senza alcun gravoso onere) già al momento della redazione dell'atto, nel rispetto, tra l'altro, del buon andamento dell'Amministrazione ex art. 97 Cost.

Conseguenza necessaria di quanto sopra affermato è che l'atto, che non indichi *ab origine* il motivo giustificativo dell'emanazione anticipata, è da considerare nullo per vizio di motivazione.

¹ Si legge nella sentenza citata (al punto 30), che «*costituisce parte integrante del rispetto dei diritti della difesa il diritto di essere ascoltati, il quale garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, la propria opinione durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi. Secondo la giurisprudenza della Corte, la regola secondo cui il destinatario di una decisione per esso lesiva*

dev'essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di porre l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi rilevanti. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a quest'ultima di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia, o meno, adottata ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (v. sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C 189/18, EU:C:2019:861, punto 41 e giurisprudenza ivi citata)».

² Occorre sottolineare come l'art. 41 citato richiami, quanto a contenuto, il disposto dell'art. 97 Cost. (in entrambe le norme si fa riferimento al buon andamento e all'imparzialità dell'amministrazione), stabilendo espressamente il primo, come evidenziato, il diritto ad essere ascoltato nel procedimento prima dell'adozione di un provvedimento lesivo della sfera giuridica dell'interessato.

³ Con riferimento alla specifica ipotesi dell'art. 5-ter l D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (che recita: «*In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1*» (enfasi nostra), la circ. 22 giugno 2020, n. 17/E afferma che «*le ragioni che giustificano l'urgenza devono essere specificatamente motivate nell'atto*»; aggiungendo (citando le sentenze della Corte di Cassazione 22 gennaio 2020, n. 1289; 18 luglio 2014, n. 16478; 5 febbraio 2014, n. 2587; 23 luglio 2015, n. 15547): «*a mero titolo esemplificativo giustificano le ragioni d'urgenza: – il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari; – una circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'amministrazione finanziaria*».

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018

BORGOGGIO A., *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*, in *il fisco*, 2021, 35, 3381 ss.

CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3, I, 501 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento, alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012

COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 6, 677 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 175 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza*; in *Riv. tel. dir. trib.*, 2 dicembre 2019

- COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un’ordinanza “luci e ombre” in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d’ufficio dei poteri istruttori del giudice*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 gennaio 2021
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1575 ss.
- DIDONI S., *Contraddittorio procedimentale e garanzie del contribuente: la Cassazione ritorna sull’invalidità dell’accertamento emesso ante tempus*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 25 febbraio 2022
- GRASSOTTI A., *È sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell’ipoteca esattoriale*, in *Corr. trib.*, 2017, 3, 230 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipiarsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2536 ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss.
- RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 5, 2015
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1137 ss.
- TUNDO F., *Illegittimo l’atto impositivo emesso «ante tempus»: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825 ss.