

Paola Coppola

---

**RIFLESSIONI SULL'OBBLIGO  
GENERALIZZATO D'UNA  
*DECISIONE PARTECIPATA* AI FINI  
DELLA LEGITTIMITÀ DELLA  
PRETESA TRIBUTARIA E  
DELL'AZIONABILITÀ DEL DIRITTO  
DI DIFESA**

---

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

## **Riflessioni sull'obbligo generalizzato d'una *decisione partecipata* ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa**

Riconoscere il diritto al contraddittorio in tutte le fasi del procedimento che pervengono alla formulazione di una proposta, di un progetto di accertamento, anche a prescindere dal luogo in cui sono svolte significa, a ben vedere, determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa agire correttamente. Nel rispetto del "buon provvedere" cui è sempre tenuta l'amministrazione finanziaria (ex art. 97 Cost.) deve essere scongiurato il rischio che il risultato adottato nel provvedimento finale resti privo della cognizione di quegli ulteriori elementi e dati che il soggetto verificato avrebbe potuto fornire in fase endoprocedimentale per pervenire ad un ridimensionamento o annullamento della pretesa. Dalla correlazione tra il diritto del singolo di essere previamente informato del pregiudizio dipendente da un provvedimento *in itinere* ed il diritto d'azione dovrebbe conseguire l'autonoma impugnabilità di qualunque atto (compreso l'estratto di ruolo) attraverso il quale il contribuente viene edotto dell'esistenza o dell'entità effettiva di pregiudizio attuale e concreto, sino ad allora sconosciuto.

*To recognize the right to a contradictory in all the phases of the procedure that reach the formulation of a proposal, a project assessment, also aside from the place in which the phases are developed, means determining the conditions for the tax authorities to act properly. In compliance with the "good administration" which the financial tax authorities is always held (ex art. 97 Cost.), the risk that the result adopted in the final provision could be deprived of the knowledge that further elements and data that the taxpayer would have been able to furnish in the phase of endoproceedings to achieve a reduction or annulment of the tax, must be avoided. From the correlation among the individual's right to be informed in advance about the dependent prejudice by a provision in itinere and the right of action, it should achieve the self-appellability of whatever act (extract of role included) through which the taxpayer is informed of the existence or the real entity of actual and concrete prejudice, actually to then unknown.*

**SOMMARIO:** 1. Sull'obbligo del contraddittorio preventivo: l'*accelerazione* impressa dalla Corte di Giustizia. - 2. Il principio dell'obbligo del contraddittorio nella legge generale sul procedimento amministrativo e nello Statuto del Contribuente. - 3. Il contraddittorio anticipato ex art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 e la motivazione rafforzata dell'avviso di accertamento: il diritto ad essere "*previamente sentiti*" a

tutela del buon andamento dell'agire dell'amministrazione procedente. - 4. L'obbligo del contraddittorio quale principio generalizzato ed immanente nell'ordinamento giuridico integrato, comunitario e nazionale, secondo la giurisprudenza di legittimità. - 5. Il diritto al contraddittorio nei casi di provvedimenti cautelari: l'obbligo della preventiva comunicazione di iscrizione di fermo ed ipoteca. - 6. La correlazione tra la "prima notizia" dell'esistenza d'una pretesa impositiva e l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. - 7. Il diritto di azione e l'estratto di ruolo.

**1. Sull'obbligo del contraddittorio preventivo: l'accelerazione impressa dalla Corte di Giustizia.** - Per seguire i passi che hanno portato alla definitiva statuizione dell'obbligo generalizzato d'una preventiva comunicazione dell'avvio del procedimento tutte le volte in cui un provvedimento finale debba essere adottato nei confronti del destinatario, bisogna partire dai principi espressi dal diritto dell'Unione.

Bisogna risalire, invero, alla pronuncia della Corte di Giustizia (sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*) di immediata applicazione nell'ordinamento interno (con efficacia dichiarativa *erga omnes ex tunc*) secondo la quale "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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente" (1).

Per la Corte di Giustizia il diritto di difesa è funzionale, infatti, alla realizzazione della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento e della bontà dell'azione dell'amministrazione atteso che, solo attraverso il contraddittorio, l'ente procedente è messo nelle condizioni di acquisire gli elementi utili a conoscere meglio la situazione di fatto e, quindi, "a ben provvedere" (cfr., *ex pluribus*, sentenza 24 ottobre 1996, causa C-32/95, *Lisrestal*; sentenza 21 settembre 2000, causa C-462/98, *Mediocurso*; sentenza 2 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*).

La Corte di Giustizia ha riconosciuto, pertanto, già a partire da questa sentenza, la *doverosità* del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria come diritto fondamentale sancito dal diritto dell'Unione; principio confermato, in seguito, come nella recente sen-

(1) Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 569 ss.; A. MARCHESILLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, 210 ss.

tenza del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-7130/13 (*Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*).

Il diritto al contraddittorio in “qualsiasi procedimento” trova, infatti, la sua fonte, come precisato nella recente sentenza della Corte di Giustizia, negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa e dell’equo processo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, nonché nell’art. 41 della Carta che, a tutela del diritto ad una buona amministrazione, espressamente prevede “*il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo*” (par. 2), affinché quest’ultimo possa manifestare “utilmente” il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l’ente procedente intende basare la sua decisione finale. Per questo motivo l’obbligo della previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato e la fissazione di un termine per la presentazione di eventuali difese ed osservazioni incombe sulle amministrazioni degli Stati membri “*ogni qualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d’applicazione del diritto dell’Unione, quand’anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità*” (2).

---

(2) L’applicazione diretta del principio di fonte europea deriva, com’è noto, dalla regola del *primato* e dalla cd. “*comunitarizzazione*” dei diritti fondamentali indicati nella Carta dei diritti costituzionali europei (Carta di Nizza) che ha acquisito lo stesso valore giuridico dei Trattati, sin dall’epoca dell’entrata in vigore del Trattato di Lisbona (1 dicembre 2009). Altra questione, ancora controversa, è quella delle modalità di integrazione dei diritti fondamentali sanciti a livello internazionale dalla Convenzione europea dei diritti dell’uomo (CEDU) che, secondo parte della giurisprudenza (in partic., Consiglio Stato, sez. IV, 2 marzo 2010, n. 1220), potrebbero beneficiare dello stesso statuto di garanzia delle norme comunitarie e non quello delle norme internazionali per le quali vige il parametro interposto di legittimità costituzionale ex art. 117, comma 1, Cost. diversamente da quanto chiarito dalla Corte Cost. nelle note sentenze gemelle, nn. 348 e 349/2007 (principio confermato dalla Corte nella sentenza n. 80 del 7 marzo 2011). Va segnalata, al riguardo, la novità derivante dalla prossima entrata in vigore del Protocollo n. 16 annesso alla CEDU, adottato dal Comitato dei Ministri in data 10 luglio 2013 e aperto alla firma degli Stati contraenti dal 2 ottobre 2013 che, per risolvere la questione dei complessi rapporti tra Corti superiori e Corti interne in ordine all’interpretazione del diritto della CEDU, introduce la possibilità dei giudici nazionali di ultima istanza di rivolgersi direttamente alla Corte europea dei diritti dell’uomo, prima della decisione finale che gli stessi andranno ad adottare per chiedere un parere “*non vincolante*”. Ne consegue, che il giudice nazionale non dovrà più disapplicare automaticamente le norme interne (se corrispondenti a quelle del diritto europeo) in contrasto con i principi della CEDU, né sarà costretto a richiedere un intervento

Ebbene, la forza espansiva del diritto dell'Unione e dei suoi principi fondamentali impone al Giudice di ogni Stato membro di fornire un'interpretazione della legge nazionale conforme agli scopi del Trattato (par. 82, sentenza *Kamino*), purché i provvedimenti adottati siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (*principio di equivalenza*) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (*principio dell'effettività*).

Il giudice nazionale, quindi, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti di difesa e, quindi, il caso in cui venga negato il diritto del singolo di "essere sentito" per manifestare, utilmente ed efficacemente, il proprio punto di vista prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui propri interessi, deve tener conto della circostanza che una siffatta violazione, ove pure non sia comminata espressamente dalla legge interna, dovrà portare all'annullamento - *ex se* - della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo ove, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto portare ad un risultato diverso.

In altro dire, la mancata attivazione d'un previo contraddittorio rende viziato il provvedimento finale tutte le volte in cui il singolo dimostra, con onere di allegazione a suo carico: "che avrebbe potuto correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro" (par. 38, sentenza *Kamino*).

**2. Il principio dell'obbligo del contraddittorio nella legge generale sul procedimento amministrativo e nello Statuto del Contribuente.** - Per quel che concerne il nostro ordinamento, l'obbligo di una previa

---

immediato della Corte Costituzionale in merito (su diritti diversi da quelli sanciti dal diritto dell'Unione), ma potrà, ove lo ritenga necessario, avanzare una richiesta di parere "in via incidentale" direttamente alla Corte di Strasburgo ed in seguito alla risposta ricevuta, valutare la remissione della questione controversa alla Consulta. Sul tema, di recente, A. MARCHESPELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 387 ss. In generale, sul processo di integrazione giuridica tra l'ordinamento comunitario e quello nazionale con specifico riferimento ai principi costituzionali, F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, 407 ss.

comunicazione dei provvedimenti che incidono sulla sfera giuridica dei destinatari ha, a ben vedere, già da tempo, trovato spazio nella legge generale sul procedimento amministrativo, la legge n. 241/1990 e successive modifiche ed integrazioni ed in specie, all'art. 7 di detta legge che impone siffatto obbligo a tutela dell'interesse generale di ciascun destinatario alla conoscenza del provvedimento a lui diretto per consentire allo stesso di controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa dell'amministrazione procedente.

Si tratta di un principio generale che, in quanto espressione dei principi costituzionali di buon andamento dell'agire dell'amministrazione di cui all'art. 97 Cost. è diretto a tutelare non soltanto il soggetto inciso dal provvedimento, ma l'amministrazione pubblica procedente che ha, del pari, diritto alla "piena valutazione giuridico-fattuale" degli elementi su cui dovrà basarsi la sua decisione che solo l'intervento dell'interessato può pienamente realizzare; e ciò anche al fine di adottare eventuali misure difensive o riparatorie nei riguardi dei soggetti incolpevolmente estranei o ignari dell'emanazione dell'atto finale.

Per questi motivi, il vigente art. 21 bis legge n. 241/1990 dopo le modifiche apportate dalla legge n. 15/2015, espressamente prevede l'obbligo d'una "previa comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari" a riprova dell'immanenza generalizzata e illimitata di siffatto obbligo in ogni procedimento amministrativo.

Nessun dubbio corre più, ormai, sull'applicabilità di questi principi generali anche ai provvedimenti tributari.

Per quanto chiarito dalla dottrina (3), e per quanto confermato, in maniera inequivoca, dalla giurisprudenza di legittimità (in particolare,

---

(3) In tema di rapporti tra il procedimento amministrativo e quello tributario, si rinvia a: AA.VV., *L'accertamento tributario, principi metodi, funzioni (giornata di studi per Antonio Berliri)*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1994; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova 1990; Id., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in questa Rivista, 2000, I, 13; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in questa Rivista, 2010, I, 729 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 178; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 211 ss. In senso contrario: S. MULEO, *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 535 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52.

nella sentenza a SS.UU. n. 19667/2014), il fatto che l'art. 13, comma 2 della cit. legge n. 241/1990 escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7 innanzi richiamato, non equivale ad una esclusione *tout court* di detti istituti, ma solo ad un rinvio alle norme speciali che regolano espressamente il procedimento tributario essendo "*priva di qualsiasi ragionevolezza*", usando le parole della Corte, "*l'escludere dalla partecipazione il soggetto d'imposta*". Il "diritto alla partecipazione" ed il "diritto all'accesso" sono, infatti, pienamente compatibili con il procedimento tributario già in forza di specifiche norme contenute nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) che, del resto, ricalca gli istituti previsti dalla legge n. 241/1990.

Così avviene, per quanto ricordato dalla Suprema Corte, attraverso l'art. 5 dello Statuto che promuove la tempestiva conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria; ed ancora a mezzo del successivo art. 6, comma 1, che obbliga l'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza del contribuente degli atti a lui destinati mediante comunicazione "*nel luogo di effettivo domicilio*" ed ad informare lo stesso "*di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione*" richiedendo a costui di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di siffatto credito. E così, ancora, attraverso il cit. art. 6, comma 5, ai sensi del quale, "*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione deve invitare il contribuente a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici a fornire chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta*".

Altre norme "specificamente" dedicate a sancire l'applicabilità in materia tributaria dei principi generali della legge sul procedimento amministrativo ed, in specie, a garantire il diritto del contribuente ad una "decisione partecipata" secondo la *ratio* del cit. art. 7 legge n. 241/1990, si rinvencono nell'art. 7, legge n. 212/2000 che sancisce, com'è noto, l'obbligo della motivazione degli atti secondo il principio codificato all'art. 3 legge n. 241/1990; l'art. 10, comma 1, posto a garanzia dell'attuazione del principio dell'affidamento e della buona fede, l'art. 12, comma 2 che garantisce i diritti e gli obblighi del contribuente in occasione delle verifiche e, tra questi, il diritto di

quest'ultimo di essere informato "delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda".

3. *Il contraddittorio anticipato ex art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 e la motivazione rafforzata dell'avviso di accertamento: il diritto ad essere "previamente sentiti" a tutela del buon andamento dell'agire dell'amministrazione procedente.* - Ma è sicuramente all'art. 12, comma 7, che il principio del contraddittorio anticipato trova nello Statuto la norma positiva di maggiore ampiezza e portata. Nella norma è sancito, com'è noto, il diritto per il soggetto sottoposto a verifica di formulare le sue osservazioni prima dell'esercizio del potere impositivo; tant'è che per questo motivo, la disposizione individua il termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio della copia del pvc prima della notifica dell'avviso di accertamento per dare la possibilità al contribuente di contraddire con specifica memoria difensiva ai rilievi operati dai verificatori e prevenire la notifica di atti impositivi infondati.

Si è a lungo discusso dell'imperatività della previsione di cui al cit. comma 7 dell'art. 12 e sull'ampiezza della deroga ivi contenuta riferita ai casi di "motivata urgenza" in cui all'amministrazione è concesso, cioè, emanare l'atto impositivo senza l'osservanza del predetto termine di 60 giorni (4).

Con la sentenza a SS.UU. n. 18184/2013 la Suprema Corte ha già fatto chiarezza sul punto statuendo che l'inosservanza del termine dilatorio dalla consegna del pvc al soggetto verificato, salvo che non ricorrano *specifiche* e, quindi, *non astratte e teoriche* ragioni d'urgenza (5), determina la "nullità" (*da ascriversi alla categoria dogmatica*

---

(4) Sono molteplici i contributi della dottrina che hanno affrontato la questione. Tra i più recenti: G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit.; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, (a cura di) A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012; G. TABET, *Spunti controcorrente sull'invalidità degli accertamenti ante tempus*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, 848 ss.; A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, 11 ss.; G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, 594 ss.

(5) Tali non sono, ad esempio, l'astratto pregiudizio dell'imminente scadenza dei termini di decadenza dell'accertamento, che è situazione *generica* e non *specificamente* riferita al contribuente ed al rapporto tributario controverso, speltando all'Ufficio dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o

della nullità virtuale, dice la Corte) nel senso della sua annullabilità per invalidità dell'atto emanato *ante tempus* per contrasto a norma imperativa (in questo caso, l'art. 12, comma 7) (6), che può essere fatta valere dal contribuente per ottenere giudizialmente - per ciò solo - l'annullamento dell'atto, proprio in ragione del fatto che il termine indicato nella norma è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale che, in quanto espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede, "è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva" (7).

Va osservato che il termine posto a tutela e garanzia del pieno esercizio del diritto del contribuente di "essere previamente sentito" per scongiurare i rischi dell'adozione di una decisione finale errata, è

---

negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento o abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo, come ad esempio reiterate condotte penali del contribuente o partecipazione a frodi fiscali, oppure il grave stato d'insolvenza in cui versa il contribuente medesimo (Cass., sez. trib., sentenze n. 1869/2014, n. 2587/2014, n. 73/15/2014 e n. 2279/2014). Il vizio invalidante non consiste, quindi, 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, come si diceva, dall'Ufficio (così, sentenza n. 24316 del 14 novembre 2014). Da segnalare la tesi secondo la quale l'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla particolare "urgenza" dell'emissione dell'avviso di accertamento anteriormente al termine di sessanta giorni dalla redazione del processo verbale di constatazione dovrebbe portare all'invalidità dell'atto già ai sensi dell'art. 21 septies, legge n. 241/1990 e con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, rispettivamente dell'art. 42, commi 2 e 3, DPR n. 600/1973 e dell'art. 56, comma 5, DPR n. 633/1972 (Cass., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22320 in aderenza a quanto stabilito dalla Corte Cost. 24 luglio 2009, n. 244). A commento della citata sentenza n. 21103/2012, F. TUNDO, *Validità dell'avviso di accertamento emesso "ante tempus": i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite*, in GT - Riv. giur. trib., 2012, 673 ss.

(6) Non ricorrendo, invero, ipotesi di nullità *strutturale* (per mancanza di requisiti essenziali dell'atto) o *normativa* (per casi previsti *ex lege*).

(7) Secondo la citata sentenza n. 18184/2013, "*l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dal comma 7 dell'art. 12, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive, cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale*".

già stato ritenuto applicabile ai casi di attività istruttorie diverse da quelle che possano dar luogo ad ispezioni e verifiche (Cass., sez. trib., 11 settembre 2013, n. 20770), o qualora l'attività istruttoria sia stata svolta esclusivamente in Ufficio (Cass., sez. trib., 5 febbraio 2014, n. 2594; 7 marzo 2014, n. 5373; 7 marzo 2014, n. 5367) (8); casi in cui l'Agenzia sarebbe tenuta a consegnare, in ogni caso, un verbale al contribuente proprio per consentire a quest'ultimo di formulare, nel predetto termine, osservazioni e richieste (9).

Va disattesa, pertanto, quell'interpretazione più "rigoristica" che tendeva a circoscrivere la portata dell'obbligo del contraddittorio e dell'osservanza del termine dei 60 giorni ai casi diversi da quelli della "mera raccolta d'informazioni" che, com'è noto, si ispira alla posizione espressa dalla Corte di Giustizia con riguardo alle ipotesi di indagini volte solo al reperimento di dati e notizie in cui, cioè, "l'amministrazione non è tenuta ad informare il contribuente, né a conoscere il suo punto di vista" (sentenza 22 ottobre 2013, causa C-276, *Jiri Sabou*, par. 40). In questa stessa sentenza, a ben vedere, la Corte di Giustizia fa comunque salvi i casi in cui lo Stato membro estenda il diritto al contraddittorio ad altri momenti dell'attività d'indagine come avviene, appunto, nel nostro in cui si verifica, all'opposto, l'ampliamento e potenziamento del diritto al contraddittorio dovendo l'amministrazione, sempre e comunque, "ben provvedere".

Ed invero, per quanto ora chiarito dalle cit. SS.UU. della Corte e già confermato dalle sezioni semplici, la *ratio* sottesa alla regola del contraddittorio che presidia la concessione del termine dilatorio di 60 gg. è quella di "conformare ed adeguare l'interesse dell'amministrazione alla situazione del contribuente come delineata dagli elementi raccolti dell'ufficio grazie alle attività espletate". Riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio in indagini anche solo conoscitive e, quindi, durante le fasi del procedimento che si concludono con un verbale meramente istruttorio significa, appunto, "determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa valutare il proprio interesse non sol-

---

(8) Scelta coerente, per quanto affermato dalla Suprema Corte, con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi in cui le situazioni soggettive possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un "potere ad imperativa mitigata" che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali del contribuente (così, citata sentenza n. 5373/2014).

(9) G. FRANSONI, *L'Art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, cit.

*tanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche sulla base delle osservazioni su di essi rese dal contribuente*" (sentenza n. 5373/2014).

Per questo medesimo fine e ispirandosi alla *ratio* dell'istituto, il diritto al contraddittorio ed il correlato termine dilatorio concesso per la formulazione di osservazioni e richieste, va, quindi, pacificamente esteso ai *tributi non armonizzati*, non ostandovi alcuna preclusione imputabile, in linea di principio, all'ambito di applicazione del principio del *primato del diritto dell'Unione*, come pure, ormai, pacificamente statuito in sede di legittimità (in ultimo, Cass., sez. trib., n. 460 dell'8 gennaio 2015) (10), ed a tutte le tipologie di indagini eseguite nei confronti del contribuente, anche se rivolte alla sola acquisizione di dati ed informazioni (cit. sentenze n. 5373/2014; n. 5367/2014).

Gli Uffici, pertanto, non solo devono dare riscontro della presentazione di osservazioni e richieste da parte del contribuente verificato, ma devono anche rendere conto, nella motivazione dell'atto conseguente, delle ragioni che li hanno indotti a non accoglierle o a recepirle solo in parte (*ex art. 3, comma 1, legge 7 agosto 1990, n. 241*); mentre i destinatari del provvedimento amministrativo *'in itinere'* hanno sempre diritto di presentare memorie scritte e documenti che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare, ove siano "pertinenti all'oggetto del procedimento" (*ex art. 10 legge n. 212/2000*).

Fondamentale corollario del diritto del contribuente a contraddire in via preventiva rispetto all'emissione dell'atto impositivo è, quindi, il dovere per l'amministrazione precedente di motivare l'atto impositivo

---

(10) Per quanto espressamente statuito dalla citata sentenza n. 406/2015, "il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo". Per la citata sentenza, la mancanza di una specifica previsione di invalidità dell'atto tributario emesso *ante tempus*, "non impedisce di pervenire in via interpretativa (utilizzando la categoria dogmatica delle nullità virtuali) ad individuare nell'ordinamento giuridico tributario - quale risultante del sistema plurimo delle fonti di produzione normativa - in relazione alla indicata violazione, un vizio di invalidità dell'atto impositivo per contrasto con "norma imperativa" (art. 12, comma 7, L. n. 212/2000) volta a dare diretta attuazione ad un principio generale comunitario inderogabile (nonché ai principi costituzionali indicati negli artt. 3, 53 e 97 Cost.), avuto riguardo al fondamento comunitario del principio di garanzia del diritto al contraddittorio (quale espressione del più generale diritto di difesa) che deve trovare attuazione anche nella fase amministrativa le volte in cui deve essere adottato un atto autoritativo idoneo a produrre effetti pregiudizievoli nella sfera giuridica del destinatario".

alla luce delle osservazioni presentate dal contribuente (cd. *motivazione rafforzata* sulle ragioni giustificatrici adottate in contraddittorio) e non, come spesso accade, di contestare le stesse in sede processuale. Ove si ammettesse la possibilità per l'Ufficio di replicare alle giustificazioni adottate dal contribuente solo in giudizio (e non, quindi, sin dalla motivazione dell'atto emanato) verrebbe, di fatto, a realizzarsi la violazione della regola del contraddittorio, non potendo più il contribuente efficacemente contestare le allegazioni fornite della parte resistente a sostegno della pretesa, atteso il vincolo, proprio del processo tributario, della proposizione dei motivi di contestazione dell'atto impugnato nel solo ricorso (11).

In caso di impugnazione dell'atto finale spetterà, quindi, al Giudice valutare la sussistenza o meno nel procedimento intentato della mancanza d'una "*decisione partecipata*" tra amministrazione e contribuente e, conseguentemente, scaturirà il suo obbligo di comminare la "*sanzione*" dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento viziato, ove pure la nullità non fosse espressamente prevista dalla legge (12), laddove dovesse emergere che, in assenza di quel vizio, il risultato finale sarebbe stato diverso rispetto a quello adottato nell'atto impugnato.

Ed è su questo aspetto che dovremmo aspettarci un "*cambio di*

---

(11) Come rilevato da G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, cit.

(12) In dottrina, com'è noto, si è sostenuto che la mancanza di una previsione espressa di *nullità* non è di ostacolo al riconoscimento dell'invalidità del provvedimento tributario, da far valere attraverso l'impugnazione, già in forza dell'applicabilità delle norme generali sul procedimento amministrativo ed, in specie, dell'art. 21 octies, comma 1, legge n. 241/1990 dopo le modifiche apportate con la legge n. 15/2005. Secondo questa norma, infatti, è annullabile il provvedimento adottato in violazione di legge o da eccesso di potere, salvo i casi di deroga indicati al comma 2 della citata norma e, quindi, salvo che si tratti di provvedimenti a *contenuto vincolato* (esclusi, quindi, i provvedimenti a contenuto variabile, come quelli tributari) in cui, cioè, il contenuto dispositivo non sarebbe potuto essere diverso da quello adottato. Sul punto, F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 1137 ss. per il quale, in sintesi, in virtù del citato art. 21 octies, comma 1, i provvedimenti impositivi adottati in violazione di legge sono, di regola, invalidi, nel senso che sono *precaramente efficaci*, anche nei casi in cui sono qualificati *nulli* dalle leggi tributarie, ed andranno impugnati per eccepire il rilevato vizio, entro i termini perentori stabiliti dalle leggi tributarie. Per una disamina dei vizi dell'atto tributario, M. NUSSI, *I vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, in *Innovazione e diritto*, 5/2012, 197 ss.

rotta” da parte dei Giudici di merito che, sulla scorta di questa ferma posizione della Suprema Corte, dovranno porre attenzione al vizio dei procedimenti caratterizzati dalla mancata attivazione del contraddittorio proprio analizzando l'effetto generatosi sull'atto finale che si sarebbe potuto concludere con un risultato diverso, ove fosse stato concesso al contribuente anticipare, nella fase endoprocedimentale, l'allegazione di elementi probatori decisivi e dirimenti in ordine alle incertezze, intrinseche o estrinseche, emerse nella fattispecie controversa e, solo in base a tale mancanza, dovranno provvedere ad annullare l'atto impugnato.

4. *L'obbligo del contraddittorio quale principio generalizzato ed immanente nell'ordinamento giuridico integrato, comunitario e nazionale, secondo la giurisprudenza di legittimità.* - La “sanzione” dell'invalidità del provvedimento adottato in violazione dell'obbligo del contraddittorio deriva, infatti, dal sistema ordinamentale “integrato”, comunitario e nazionale, nella quale la norma domestica di riferimento opera, come si è prima ricordato e, in particolare, dal rilievo che il vizio generatosi nel procedimento si traduce in una divergenza dal modello normativo “... di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, la cui norma stessa assolve ... e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento della funzione, che assume il fatto viziante” (Cass., SS.UU., n. 19667/2014).

La Suprema Corte ha confermato questi principi, più volte, come si diceva, soprattutto nel corso di questi ultimi due anni, mettendo chiaramente in evidenza l'immanenza del principio nell'ordinamento (13). Molto importante è, innanzitutto, il collegamento che si legge in queste sentenze tra l'obbligo del contraddittorio ed il contenuto dell'avviso di accertamento che è atto a contenuto variabile (nel *quantum* e non nell'*an*) in relazione al diverso fatto economico presupposto, e non un atto a contenuto vincolato che, viceversa, è configurabile allorché non soltanto la scelta dell'emanazione dell'atto, ma anche il suo contenuto siano “*rigidamente predisposti da una norma o altro provvedimento sovraordinato, sicché all'amministrazione non re-*

---

(13) Ci si riferisce, in particolare, alle sentenze n. 7536 del 31 marzo 2013; n. 27455 del 9 dicembre 2013; n. 1869 del 29 gennaio 2014; n. 3142 del 12 febbraio 2014; n. 6666 del 21 marzo 2014; n. 7351 del 28 marzo 2014; n. 15311 del 4 luglio 2014 ed, infine, alle SS.UU. n. 18184 del 29 luglio 2013 e n. 19667 del 18 settembre del 2014.

*sidui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse*" (così, in particolare, la citata sentenza n. 3142 del 12 febbraio 2014).

Ne consegue che il contraddittorio è fase necessaria, a pena di nullità dell'atto finale, tutte le volte in cui l'Ufficio agisce con un procedimento di accertamento "in senso stretto" ovvero con quello che scaturisce da indagini "nei locali destinati all'esercizio dell'attività commerciali, industriali, artistiche e professionali" i cui risultati sono compendati, come è noto, nel pvc, oltre che nei casi di accertamenti "elusivi" ex art. 37 bis, DPR n. 600/1973 in cui, del pari, è già disciplinata ex lege la nullità dell'atto finale ove il contribuente non sia stato chiamato in contraddittorio a fornire chiarimenti in merito agli atti, fatti e negozi ritenuti elusivi dall'Ufficio (comma 4), e qualora l'atto non venga specificatamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente (comma 5). Il principio è stato, però, allargato ad altri casi, diversi da quelli sopra ricordati ed in particolare agli accertamenti "con metodi sintetici", ex art. 38, comma 7, DPR n. 600/1973 o agli accertamenti "con determinazione induttiva del reddito di imprese e professionisti ex art. 62 ter, co. 2 DL 331/93" e, più in generale, ai casi di determinazione del reddito mediante "l'applicazione degli studi di settore ex artt. 62 bis e 62 sexies DL 331/93", come interpretati dalla Corte a SS.UU. nelle note sentenze gemelle del 18 dicembre 2009 (sentenza n. 3142/2014).

La Suprema Corte ha, inoltre, rilevato l'obbligatorietà del contraddittorio anche in ordine agli *accertamenti parziali* ex art. 41 bis, DPR n. 600/1973 nei casi in cui, quindi, le rettifiche trovano la loro origine in segnalazioni degli uffici o dai dati risultanti in via diretta in anagrafe tributaria, in ragione del fatto che, anche per detti accertamenti che possono essere interessati da una fase istruttoria minima (che può esaurirsi nella segnalazione trasmessa), ovvero nella rilevazione dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria dai quali risultino elementi che consentono di stabilire redditi o corrispettivi non dichiarati o deduzioni o detrazioni non spettanti, è la legge stessa a prevedere casi di annullamento "ex officio" degli avvisi "se dalla documentazione prodotta dal contribuente risultino infondati in tutto o in parte" con ciò, quindi, venendo ad evidenza il fatto che è lo stesso Legislatore a dare attuazione, anche in queste ipotesi in cui possono emergere "incertezze" tra i dati dichiarati e quelli in possesso dell'Ufficio, all'obbligo del previo contraddittorio, a presidio e garanzia del diritto di difesa e del buon andamento dell'azione amministrativa (sentenza n. 3142/2014).

La Corte si è, infine, espressa anche con riferimento all'attività di controllo formale della dichiarazione, ex art. 36 ter, DPR n. 600/1973 (sentenze nn. 15311/2014, n. 1306 del 26 gennaio 2015) in cui la *previa comunicazione* dell'esito del controllo operato al contribuente (cd. *avviso bonario*), ex comma 4 della citata norma, assolve la medesima funzione di rendere edotto il contribuente dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute, dei contributi o premi dichiarati e, nel contempo, di consentire allo stesso, entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione, di segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo.

Per questo motivo, la Corte ha statuito che la mancata notifica dell'avviso bonario nei casi di controllo formale ex art. 36 ter, DPR n. 600/1973 determina la nullità della cartella di pagamento sulla scia dei precedenti espressi, anche a SS.UU. nel corso del 2013 (in specie, dalla citata sentenza n. 18184) che, come sopra riferito, hanno enfatizzato la gravità del vizio della mancata attivazione del contraddittorio nella sequenza del procedimento in ragione dell'immanenza nell'ordinamento giuridico integrato, comunitario e nazionale, dell'obbligo d'una "*decisione partecipata*" tutte le volte in cui il risultato dell'azione di controllo sarebbe potuto essere diverso da quello finale.

Di contro, non è in linea di principio sanzionabile con la nullità la mancata notifica dell'avviso bonario nei casi di controllo meramente "*cartolare*" della dichiarazione ex art. 36 bis, DPR n. 600/1973 (o 54 bis, DPR n. 633/1972) che è fase tendente, com'è noto, ad evitare la reiterazione di errori materiali e formali del contribuente e consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Deve trattarsi, tuttavia, d'un controllo cartolare di tipo documentale in cui, quindi, il dato errato emerge in via diretta dal dichiarato, "*senza margini di tipo interpretativo*", come dice la Corte (sentenze nn. 8342/2012; 15584/2012).

Non è così, ove l'Ufficio ridetermini il *quantum* dichiarato allontanandosi dallo schema tipico regolato dal cit. art. 36 bis che è norma a contenuto positivo "sostanzialmente chiuso", desumendo elementi di valutazione da dati esterni alla dichiarazione (14). In questi casi, infatti,

---

(14) Sono tassative, infatti, le ipotesi di applicazione dell'art. 36 bis limitate alla (ri)liquidazione delle imposte, contributi e premi dovuti e rimborsi spettanti sulla base della dichiarazione presentata. Sulle differenze tra la liquidazione del dichiarato ed il controllo formale e la rilevanza della previa comunicazione di irregolarità, si permette di rinviare al mio: *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle*

è lo stesso art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 a prevedere la nullità della cartella non preceduta dalla comunicazione degli esiti del controllo, trattandosi di ipotesi in cui “*sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*”.

Di conseguenza, ove l'Ufficio arrivi a risultati diversi da quelli direttamente desumibili dai dati dichiarati, sebbene indichi ed utilizzi nel procedimento seguito il cit. art. 36 bis, ma di fatto *effettui un controllo formale*, regolato dal diverso art. 36 ter, è tenuto, comunque, ad attivare la fase del contraddittorio, dovendo entrambe le parti e, dunque, sia l'amministrazione che il contribuente, raggiungere la “*piena cognizione e valutazione*” delle incertezze emerse rispetto ai dati dichiarati.

In questi casi, pertanto, e sulla scorta della *ratio* della regola della decisione partecipata, sorgerà l'obbligo, a pena di nullità, della previa comunicazione degli esiti del controllo rispetto alla cartella di pagamento notificata al contribuente, in ragione della doverosità della concessione del termine al contribuente per la segnalazione di dati ed elementi non considerati o non correttamente valutati dall'Ufficio che avrebbe potuto comportare un risultato *diverso* rispetto a quello adottato nella decisione finale.

5. *Il diritto al contraddittorio nei casi di provvedimenti cautelari: l'obbligo della preventiva comunicazione di iscrizione di fermo ed ipoteca.* - E veniamo al caso dei procedimenti cautelari del credito erariale. La sentenza a SS.UU. n. 19667 del 18 settembre del 2014 si è occupata dell'iscrizione ipotecaria non preceduta da previa comunicazione nella vigenza dell'art. 77, DPR n. 600/1973 prima dell'introduzione dell'esplicito l'obbligo di siffatta comunicazione avvenuta ad opera del DL n. 70/2011.

Ebbene, proprio in ragione dell'immanenza dell'obbligo del contraddittorio nell'ordinamento giuridico integrato, la Corte, superando

---

*dichiarazioni (artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73)*, in *Rass. trib.*, I, 1997, 1475 ss. Sul punto, S. LA ROSA, *I principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 185; A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in questa Rivista, 2011, I, 137 ss.; M. PIERRO, *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, 1574 ss.

taluni diversi e contrari orientamenti (15), ha statuito il principio di diritto secondo il quale l'amministrazione, prima di iscrivere ipoteca ai sensi del cit. art. 77 non soltanto deve comunicare al contribuente "che procederà a detta iscrizione", ma deve concedere a quest'ultimo un termine che, in mancanza di esplicita previsione interna, ed in coerenza con analoghe previsioni presenti nel sistema, ha ritenuto doversi fissare in trenta giorni, affinché egli possa esercitare il suo diritto "a presentare opportune osservazioni, o a provvedere al pagamento del dovuto". L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è, quindi, nulla, ove non risulti preceduta da siffatta comunicazione.

Questa conclusione trova la sua ragione fondante, per quanto rilevato, nella doverosità d'una previa comunicazione di un qualsiasi atto lesivo della sfera giuridica del singolo, non soltanto perché ciò è espressione di "civiltà giuridica", dice la Corte, ma anche perché tale comunicazione costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto. E ciò tanto più se si considera che il processo tributario è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente in cui, quindi, "solo la notifica dell'atto impugnato può costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione".

Con questa sentenza la Corte, dopo aver ripercorso l'esegesi dell'art. 86 DPR n. 602/1973 sul fermo amministrativo dei beni mobili registrati (16), ha ulteriormente ribadito che restano esclusi dalla giurisdizione del Giudice tributario solo le controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata, successivi alla notifica della cartella di pagamento e non anche, quindi, gli atti cautelari, come il fermo di cui all'art. 86, DPR n. 602/1973 o, appunto, l'iscrizione di ipoteca di cui

---

(15) Tra questi si rammenta, ad esempio, la sentenza n. 15746/2012 secondo la quale il cit. comma 2 bis, introdotto dal citato DL n. 70/2011 avrebbe carattere innovativo, e non interpretativo.

(16) Che, com'è noto, aveva già portato al riconoscimento all'autonoma impugnabilità del preavviso di fermo prima dell'espressa inclusione dello stesso tra gli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs. n. 546/92 ad opera dell'art. 35, comma 25 quinquies, DL n. 223/2006. Con la nota ordinanza a SS.UU. n. 10672/2009 la Corte, contrariamente a quanto in precedenza statuito (ordinanza n. 14831/2008) aveva già escluso con riguardo al fermo dei beni mobili registrati la giurisdizione del giudice ordinario circoscrivendo la stessa alle sole controversie riferite all'esecuzione forzata proprio sull'assunto che il fermo andava qualificato come atto di una *procedura alternativa* all'esecuzione forzata vera e propria.

all'art. 77 che riguardano una "procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria" (17).

Ne consegue, stante la diversa funzione e natura dell'iscrizione rispetto ad un atto dell'esecuzione forzata, che l'ipoteca possa essere iscritta anche senza la necessità della previa notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, DPR n. 602/1973 (18), ma che l'iscrizione d'ipoteca non possa essere eseguita - "insciente domino", dice ancora la Corte - senza che la stessa, quindi, sia oggetto di una previa comunicazione al contribuente. Proprio in quanto atto impugnabile dinanzi al Giudice tributario, l'iscrizione ipotecaria, presuppone una previa comunicazione al contribuente dovendosi, da un lato, tutelare il pieno esercizio del diritto di difesa del destinatario e, quindi, il suo diritto d'azione e, dall'altro, verificare il rispetto dei conseguenziali termini di impugnazione indicati all'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992.

6. *La correlazione tra la prima notizia dell'esistenza d'una pretesa impositiva e l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c.* - La stretta correlazione esistente tra la conoscenza di un atto potenzialmente lesivo della sfera giuridica dei propri diritti ed il diritto di difesa porta a concludere, già sulla base dei principi espressi dalla citata sentenza a SS.UU. n. 19667/2014, che sia autonomamente impugnabile ogni atto con il quale il contribuente venga edotto dell'esistenza di una compiuta e definitiva pretesa tributaria nei suoi confronti insorgendo, già al momento della ricezione della notizia, il suo interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. e, quindi, il suo interesse "a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico".

Ne consegue che andrebbe riconosciuta la natura di atto impugnabile a tutti quegli atti che, sebbene non espressamente elencati all'art.

---

(17) Nonostante la disciplina dell'iscrizione di ipoteca, a differenza di quella del fermo amministrativo trovi nel DPR n. 602/1973 la collocazione del capo II (e non nel capo III) del Titolo II che potrebbe far pensare maggiormente ad una relazione strettamente funzionale della stessa con l'espropriazione forzata, la Corte ha escluso radicalmente una diversità con il fermo e conclude per l'autonoma impugnabilità dell'iscrizione di ipoteca, anche e prima ancora delle modifiche normative di cui al cit. DL n. 223/2006 (art. 35, comma 25 quinquies).

(18) Che è prescritta, com'è noto, per il caso in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

19, D.Lgs. n. 546/1992 rendano per la prima volta “nota” al contribuente l'esistenza di una pretesa compiuta e definita come potrebbe accadere, ad esempio, attraverso “l’informativa dell'affidamento in carico” all'Agente di riscossione che segue, come è noto, l'emanazione degli avvisi di accertamento in materia di I.I.D.D. ed Iva (tutti impositivi a partire dalle annualità 2007) ex art. 29, lett. b), DL n. 78/2010 (come modificato dall'art. 8, comma 12, DL n. 16/2012).

Si rammenta, al riguardo, che con l'accelerazione impressa alla riscossione delle somme dovute in base agli accertamenti con il cit. DL n. 78/2010, una volta decorsi i 30 giorni successivi ai 60 gg. dalla notifica degli avvisi di accertamento entro i quali le somme accertate risultano dovute, l'Agente per la riscossione può procedere ad aggredire il patrimonio del debitore, una volta trascorsi i successivi 180 gg. di sospensione previsti *ex lege* (19), senza la preventiva notifica della cartella di pagamento e, in un primo tempo, senza nemmeno inviare al debitore la comunicazione dell'inizio dell'esecuzione.

Con la modifica apportata al citato art. 29 dal DL n. 16/2012 è stato, in seguito, espressamente previsto l'obbligo della “comunicazione” dell'affidamento in carico delle somme dovute all'Agente della riscossione, sebbene questi possa provvedervi limitandosi a spedire un'informativa, con raccomandata semplice e presso il domicilio del contribuente al quale è stato in precedenza notificato l'avviso di accertamento; spedizione, quindi, che è stata relegata, *ex lege*, ad assolvere una funzione meramente notiziatoria dell'avvenuta presa in carico delle somme da riscuotere, senza che detta comunicazione assuma un collegamento sequenziale con il contenuto sostanziale dell'avviso di accertamento.

Nei casi di fondato pericolo per la riscossione, invece, per quanto chiarito nell'art. 29, cit., lett. c), non corre alcun obbligo di comunicare al contribuente l'avvenuto affidamento in carico delle somme dovute che, in questi casi, potranno essere poste in esecuzione, per l'intero, sin alla scadenza dei 60 gg. dalla notifica dell'avviso di accertamento e prima del decorso dei 180 gg. di sospensione “legale” che è regola che

---

(19) Si rammenta che tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

vale nei casi di riscossione ordinaria e non "straordinaria" del credito erariale (20).

Molte sono state le critiche a queste norme che, di fatto, impediscono o rendono disagevole la conoscenza in capo al debitore d'imposta dell'esistenza d'una pretesa tributaria già definita (21); critiche che, tuttavia, attualmente, andrebbero ricondotte all'interpretazione fornita dalla Suprema Corte sull'obbligo d'una previa comunicazione al contribuente di qualsiasi atto idoneo a generare effetti lesivi sulla sua situazione giuridica in ragione dell'esigenza immanente nel sistema dell'obbligo del contraddittorio in ogni procedimento amministrativo in cui si renda necessaria *una decisione partecipata*, come si diceva, nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari posti a base dell'equo procedimento ed equo processo.

Ci si è infatti interrogati sul motivo per il quale il legislatore ha previsto la spedizione d'una mera informativa con raccomandata semplice e, per di più, presso il domicilio dove è stato notificato l'originario accertamento e non quello dove il contribuente risulti poi trasferito non trovando, tuttavia, alcun valido e ragionevole motivo al fatto che, in linea di principio, potrebbe determinarsi una compressione del diritto di difesa del contribuente ove a questi venga inibita o ostacolata la conoscenza *legale* delle somme affidate in carico all'agente della

---

(20) Con la citata disposizione si è attribuita, quindi, all'Agenzia la facoltà e non l'obbligo di procedere all'esecuzione forzata, sin dallo scadere dei 60 giorni dalla notifica dell'atto esecutivo e, quindi, in definitiva, si è conferita agli uffici la possibilità di non intraprendere la procedura "più formalistica" dell'emissione del ruolo straordinario che, invece, com'è noto, presuppone la comunicazione/compressione da parte del debitore (*almeno*) dei motivi dell'urgenza e del pericolo della riscossione, prima che abbia inizio la fase esecutiva.

(21) Sull'obbligo di una specifica motivazione sul fondato pericolo della riscossione sin dall'emanazione dell'accertamento esecutivo, si sono già espressi A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in questa Rivista, 2011, I, 159 ss., in particolare, 172; Id., *Comunicazioni al contribuente della presa in carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, in Corr. trib., 2012, 967 ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in Rass. trib., 2011, 22 ss., in particolare, 25. In materia si rinvia anche ai contributi raccolti nel volume *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011 a cura di Glendi -V. Uckmar tra i quali, S. LA ROSA, *Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione*, 88 ss.; M. MICCINESI, *L'esecutività dell'accertamento. Rilevanza sistematica ed impatto sul sistema*, 68 ss.. Sulla questione ci si permette di rinviare anche al mio, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in Rass. trib., 2011, 1421 ss.

riscossione nei casi, assai ricorrenti, di mancata regolare notifica dell'avviso di accertamento. Ci si è, del pari, interrogati, anche qui senza trovare appagante risposta, sulla operata "scelta" legislativa del mancato invio dell'informativa nei casi di fondato pericolo per la riscossione in cui al contribuente non viene fornita alcuna notizia dell'imminente pregiudizio a suo danno, né viene fatta menzione, come spesso accade, di detto pregiudizio nella motivazione dell'emanato accertamento (22).

Ebbene, sulla base dei principi di diritto innanzi riportati, dovrebbe concludersi che tutte le volte in cui il contribuente non è posto nelle condizioni di conoscere l'entità delle somme poste in riscossione come avviene, ad esempio, quando non gli è stato regolarmente notificato l'avviso di accertamento (impoesattivo) o quando, nei casi di fondato pericolo per la riscossione, la motivazione dell'avviso di accertamento sia priva della specificazione dell'incombente rischio, costui possa impugnare "il primo atto" con il quale viene a conoscenza della pretesa avanzata nei suoi confronti per dedurre l'omessa notifica e, dunque la nullità/inesistenza, dell'atto presupposto (l'avviso di accertamento) o il vizio originario (come la mancanza di motivazione dell'atto impositivo notificato (23). La mancata tempestiva "notizia" del pregiudizio rileverà anche in termini di violazione dell'obbligo del contraddittorio che, per quanto chiarito, è l'effetto dell'atto presupposto, non notificato o viziato.

Il che dovrebbe portare a concludere per l'autonoma impugnabilità ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 anche dell'"informativa" delle somme affidate in carico all'agente della riscossione ex art. 29, lett. b), DL n. 78/2010 ove attraverso quest'ultima il contribuente riceva la "prima notizia" della lesione subita e, quindi, conosca l'esistenza d'una pretesa tributaria, compiuta e definitiva, a suo carico che avrebbe potuto essere, se del caso, anche d'importo diverso ove al contribuente fosse stata data la possibilità di partecipare alla decisione adottata, in alternativa all'impugnabilità della successiva (obbligatoria) previa comunicazione di fermo o ipoteca, ove questi provvedimenti siano quelli attraverso i quali il contribuente riceve in seguito la notizia del pregiudizio o venga reso edotto dell'esistenza di procedure cautelari a suo danno.

---

(22) A. CARINCI, op. e loc. ult. cit.

(23) Lo stesso accade qualora le somme poste in riscossione e comunicate a mezzo dell'informativa risultino d'importo diverso da quelle evincibili dall'avviso di accertamento notificato.

In concomitanza con l'epoca della "prima notizia" del pregiudizio sorge, infatti, in capo al debitore d'imposta l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. per chiarire la sua posizione in ordine allo stesso e, quindi, il suo diritto d'azionare la tutela giudiziale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa e dei connessi diritti vantati dall'ente impositore.

7. *Il diritto di azione e l'estratto di ruolo.* - L'interesse ad agire giudizialmente a tutela dei propri diritti andrebbe riconosciuto, di conseguenza, anche laddove la prima notizia dell'esistenza d'un debito tributario certo e definito risalga alla consultazione dell'estratto di ruolo; questione, com'è noto, assai dibattuta sulla quale si è in attesa del pronunciamento delle SS.UU. della Suprema Corte per il contrasto emerso tra le sezioni semplici (24).

In particolare, per una parte della giurisprudenza di legittimità (tra le più recenti, sentenze nn. 6395/2014, 6610/2013, 6906/2013 e 139/2004) l'estratto di ruolo non sarebbe atto impugnabile in quanto mero "atto interno" tra gli Uffici e l'Agente della riscossione per cui "*mancherebbe un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c. ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza*" (25). La non impugnabilità deriverebbe, secondo questa linea interpretativa, anche dalla natura del processo tributario che non potrebbe consentire di agire in assenza di formale e tipizzata comunicazione del ruolo, non venendo ammesse, com'è noto, azioni di accertamento negativo del tributo. Il ruolo sarebbe, quindi, impugnabile solo in via di eccezione, e cioè allorquando i suoi vizi si riverberano sul rapporto tributario, mentre in via di principio, esso può essere impugnato unitamente all'atto impositivo nel quale viene trasfuso ed a mezzo del quale viene notificato.

Di opposto avviso, altra parte della giurisprudenza (Cass., n. 2248 del 3 febbraio 2014, nonché in precedenza, sentenze nn. 742/2010, 8206/2008, 27385/2008) che, invece, in continuità rispetto a precedenti meno rigoristici che, com'è noto, intendono non tassativa l'elencazione

(24) La questione è stata rimessa alle SS.UU. con l'ordinanza dell'11 luglio del 2014, n. 16055.

(25) Contrario a questa linea interpretativa, A. CARINCI, *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, a commento di Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6906, in GT - Riv. giur. trib., 2013, 585.

degli atti impugnabili all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 (26), è pervenuta a riconoscere l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo ove dalla consultazione dello stesso emerga la sussistenza di una pretesa impositiva definita, compiuta e non condizionata, in ordine alla quale il debitore possa avere interesse al conseguimento "di un'utilità o di un vantaggio non ottenibile senza l'intervento del giudice" (ex art. 100 c.p.c.) e, quindi, a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili.

Ci si è, quindi, interrogati sugli effettivi, concreti ed attuali "pregiudizi" personali che potrebbero giustificare l'interesse ad agire del debitore d'imposta e, dunque, del suo diritto ad azionare la tutela del Giudice sin dall'epoca della conoscenza di carichi meramente iscritti in ruoli non ancora formalmente e regolarmente comunicati con gli atti tipici del procedimento (cartella, comunicazione di atti cautelari, ecc.), anche alla luce del rischio della strumentalizzazione che potrebbe derivare dal riconoscimento *tout court* dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo in presenza di precedenti atti regolarmente notificati e non impugnati.

Ebbene, ve ne sono sicuramente di molteplici.

Tra questi, per quanto messo già in evidenza dalla stessa ordinanza di rimessione della questione alle SS.UU., il fatto che l'Agente della riscossione, per conto dell'Agenzia delle Entrate, può chiedere l'ammissione al passivo delle procedure concorsuali (ex art. 93 legge fall.) sulla base delle somme risultanti iscritte a ruolo in capo al debitore ai sensi dell'art. 87 DPR n. 602/1973, a nulla rilevando, quindi, la notifica della cartella di pagamento (27). La domanda di ammissione al passivo è, infatti, valida anche se fondata sui soli estratti di ruolo, senza che rilevi il fatto che sugli stessi siano o meno indicati gli estremi della cartella esattoriale che si assume portata a conoscenza del contribuente o del curatore, né la data in cui quest'ultima sarebbe stata notificata al destinatario (Cass., n. 12019/2011) (28).

---

(26) Tra le altre, Cass., SS.UU., n. 185/1999, SS.UU. n. 5776/2005, n. 18008/2006, SS.UU. n. 7388/2007, n. 21045/2007, n. 27385/2008, SS.UU. n. 2185/2009, n. 285/2010, n. 15946/2010, n. 14373/2010.

(27) Nello stesso modo dispone l'art. 33 D.Lgs. n. 112/1999, per i crediti di natura non erariale.

(28) L'amministrazione finanziaria può proporre domanda di ammissione al passivo anche senza avvalersi dell'agente per la riscossione, anche se non ha preventivamente iscritto a ruolo il debito. Secondo la giurisprudenza di legittimità a SS.UU., la

La Corte ricollega l'interesse ad agire anche al fatto che, in virtù di nuove opportunità offerte dal sistema (ex art. 1, comma 618, legge n. 147/2013), è oggi concesso al debitore di estinguere i debiti tributari iscritti nei ruoli, a prescindere dall'avvenuta notifica della cartella, mediante il pagamento della sola sorte capitale, con esclusione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, nonché degli interessi di mora (29).

Va aggiunta la circostanza che l'esistenza di debiti erariali ed accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento iscritti a ruolo per importo superiore ad euro 1.500,00 comporta, attualmente, il divieto del contribuente di avvalersi della compensazione di cui all'art. 1, D. Lgs. n. 241/1997, di crediti delle stesse imposte (e, quindi, erariali) già maturati (30). Il divieto, introdotto dall'art. 31 DL n. 70/2010, comporta, quindi, l'obbligo della preventiva estinzione del debito iscritto a ruolo da parte del debitore che intende avvalersi della compensazione ed una specifica sanzione in caso di violazione (31).

---

domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria, presentata dall'amministrazione finanziaria, non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato né la notifica della cartella di pagamento potendo essere basata anche su titoli di diverso tenore quali ad esempio titoli erariali, fogli prenotati a ruolo, sentenze tributarie di rigetto dei ricorsi del contribuente, ecc. (Cass., SS.UU., n. 4126/2012).

(29) La norma espressamente prevede che: *"Relativamente ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni, affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013, i debitori possono estinguere il debito con il pagamento: a) di una somma pari all'intero importo originariamente iscritto a ruolo, ovvero a quello residuo, con esclusione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo previsti dall'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, nonché degli interessi di mora previsti dall'articolo 30 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1973, e successive modificazioni; b) delle somme dovute a titolo di remunerazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni"*.

(30) Il divieto riguarda sicuramente la compensazione cd. orizzontale residuando qualche dubbio in relazione alla compensazione cd. verticale" tra tributi di analoga tipologia, soprattutto ove i crediti riguardino misure a carattere agevolativo. Secondo l'Agenzia, ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, vanno esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito di imposta ove pure si tratti di crediti da indicare nella sezione "erario" del Mod. F24 (circ. n. 4/2011).

(31) La disposizione riguarda non soltanto le cartelle di pagamento notificate successivamente al 1 gennaio 2011 per le quali sia scaduto il termine di pagamento, ma

Da non trascurare, inoltre, il fatto che l'esistenza di debiti (di qualunque natura e, quindi, anche tributari) iscritti nei ruoli per importo superiore a 10.000,00 euro impedisce il pagamento, a qualunque titolo, di importi superiori a 10.000,00 euro da parte di pubbliche amministrazioni (art 48 bis, DPR n. 602/1973) le quali, a questi fini, sono tenute a verificare, prima di effettuare il pagamento, se il beneficiario risulti o meno inadempiente all'obbligo di versamento di una o più cartelle per il citato importo.

Ebbene, si tratta sicuramente di casi in cui c'è l'interesse del debitore a conoscere l'esistenza degli effettivi "debiti tributari" a suo carico e, dunque, l'interesse personale, attuale e concreto di acquisire, se del caso, una pronuncia giudiziale che accerti, con effetti non più modificabili, l'effettiva entità degli stessi (32).

Del resto, per quanto ribadito in sede di legittimità, la notificazione "è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria", per cui ove l'atto (pur non notificato) sia stato impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo, deve intendersi che detta condizione di efficacia sia venuta comunque ad esistenza e che ne sia stato raggiunto lo scopo, fermo restando che non potranno essere fatti valere con l'impugnazione eventuali doglianze sull'incompiutezza dei dati evincibili dall'estratto, non potendosi certo onerare l'amministrazione di una condotta che non si è ancora conclusa con la formale comunicazione del ruolo attraverso la cartella di pagamento (33).

---

anche le cartelle notificate in precedenza e, quindi, tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto, indipendentemente dalla data di notifica della cartella.

(32) La dottrina processualistica definisce l'interesse ad agire quale interesse al conseguimento di un'utilità o di un vantaggio non ottenibile senza l'intervento del giudice. L'interesse deve essere personale, nel senso che il risultato vantaggioso deve riguardare direttamente il soggetto che agisce; attuale, nel senso che deve sussistere al momento in cui si propone la domanda; ed infine, concreto, ovvero deve essere valutato con riferimento ad un pregiudizio concretamente verificatosi ai danni del soggetto che esercita l'azione. L'interesse ad agire richiede non solo l'accertamento di una situazione giuridica, ma anche che la parte prospetti l'esigenza di ottenere un risultato utile giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice, poiché il processo non può essere utilizzato solo in previsione di possibili effetti futuri pregiudizievoli per la parte, senza che sia precisato il risultato utile e concreto che essa intenda in tal modo conseguire (Cass. n. 15355 del 28 giugno 2010).

(33) Come chiarito nella citata ordinanza interlocutoria di rimessione alle SS.UU. n. 16055/2014.

Se, dunque, come avviene nei casi innanzi richiamati, il "ruolo" produce effetti immediati nei confronti del contribuente, prima ed indipendentemente dalla notifica della cartella di pagamento, non si vede il motivo per cui debba negarsi il diritto d'azione dell'interessato per invocare l'intervento del Giudice per acquisire una pronuncia che accerti la legittimità sostanziale della pretesa che è già venuta a giuridica esistenza, purché il contribuente dimostri di essere venuto a conoscenza del pregiudizio personale, concreto ed attuale, attraverso la consultazione dell'estratto di ruolo e non attraverso precedenti atti notiziatori (cartelle di pagamento, comunicazioni di atti cautelari) che, ove fossero stati regolarmente notificati, attesterebbero la diversa epoca dell'insorgenza dell'interesse ad agire e, conseguentemente, la diversa decorrenza dei correlati e perentori termini di impugnazione.

PAOLA COPPOLA