

OMISSIONE DELL'INVITO A COMPARIRE (NELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE) E INVALIDITÀ DELL'ATTO IMPOSITIVO

Commissione Tributaria Provinciale di Catania n. 5415 del 6 maggio 2016, Sez. XIV

L'omissione del contraddittorio nei procedimenti di accertamento dei tributi cagiona l'invalidità degli atti impositivi emessi. Anche gli avvisi di accertamento dei tributi locali devono essere annullati se il Comune non si attiene all'obbligo del preventivo contraddittorio col contribuente.

1. La controversia origina dall'impugnazione di avvisi di accertamento in materia di ICI, dei quali la ricorrente lamenta l'invalidità per violazione dell'art. 6 del D.lgs. 19 giugno del 1997, n. 218, in quanto, nonostante abbia presentato istanza di accertamento con adesione, non ha ricevuto l'invito a comparire.

La Commissione Tributaria Provinciale, investita della questione, accoglie il ricorso, sostenendo che, in aderenza alle posizioni espresse dalla giurisprudenza europea e dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, il contraddittorio endoprocedimentale «è un diritto fondamentale del contribuente e un dovere assoluto del Fisco», «va applicato a tutti i procedimenti amministrativi e se esso non viene effettuato l'avviso di accertamento ... è nullo».

2. La vicenda impatta, come si è detto, sull'applicazione dell'art. 6 del D.lgs. 218/1997, del quale rilevano: il comma 2, secondo il quale il contribuente, nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento, può formulare, anteriormente all'impugnazione dell'atto impositivo, istanza di accertamento con adesione; il comma 4, secondo il quale l'ufficio, entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza, formula l'invito del contribuente a comparire per una definizione concordata della pretesa impositiva.

Invero, le previsioni normative in esame, come altre previsioni in tema di accertamento con adesione, non sanciscono alcuna obbligatorietà dell'«invito a comparire» del contribuente da parte dell'Amministrazione Finanziaria, né prevedono alcuna conseguenza, meno che mai in termini di invalidità dell'atto impositivo, per la sua omissione.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Catania si segnala per

A. NICOTRA – *Omissione dell’invito a comparire ... e invalidità dell’atto impositivo*

aver sposato un orientamento per così dire ampiamente garantista, che considera obbligatorio il predetto contraddittorio endoprocedimentale e sanziona con l’invalidità l’avviso di accertamento; tuttavia, a quanto è dato comprendere, nel caso in esame sembra venire in essere quella che più precisamente sarebbe un’invalidità successiva o sopravvenuta, perché (alla richiesta di accertamento con adesione successiva) all’atto impositivo non è seguito l’invito a comparire da parte dell’ente impositore.

Non si vuole entrare nel merito della correttezza di siffatta posizione, tuttavia va evidenziato come i giudici di merito omettano di considerare che il dibattito, che contraddistingue da tempo le corti di merito e la giurisprudenza di legittimità in tema di contraddittorio nell’attività di accertamento, consti in realtà di due contrapposti orientamenti.

Secondo un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità, il diritto nazionale, a differenza del diritto europeo, non pone in capo all’Amministrazione finanziaria, in assenza di una specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio cd. endoprocedimentale; piuttosto, la convocazione del contribuente da parte dell’Ufficio per l’instaurazione del contraddittorio è facoltativa e non inficia la validità dell’atto emesso (si veda, ad esempio, Cass. SS.UU. n. 24823 del 09 dicembre 2015; ma dello stesso tenore: Cass. n. 444 del 14 gennaio 2015; Cass. n. 21991 del 17 ottobre 2014; Cass. n. 3368 del 2 marzo 2012; Cass. SS.UU. n. 3676 del 17 febbraio 2010; Cass. n. 28051 del 30 dicembre 2009). Tale orientamento trova conforto pure nella giurisprudenza di merito (cfr. ad esempio: Comm. Trib. Reg. di Palermo n. 3052 del 13 luglio 2015; Comm. Trib. Reg. di Bari, n. 274 del 4 febbraio 2014; Comm. Trib. Reg. di Perugia, n. 182 del 11 novembre 2013), nonché in parte della dottrina, che ritiene l’instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale una facoltà e non un obbligo per l’amministrazione finanziaria (cfr., ad esempio e di recente, LAMBERTI, *Per le Sezioni Unite della Cassazione il contraddittorio endo-procedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati*, pubblicato su Riv. Giur. Trib. 2016, p. 26 e ss.; MARONGIU, *Il contraddittorio non è d’obbligo*, pubblicato su Dir. Prat. Trib. 2016, p. 702 e ss.).

Vi è, però, un secondo, diverso, orientamento che, aderendo alle posizioni espresse dalla Corte di Giustizia sulla tutela del diritto di difesa quale principio generale dell’ordinamento comunitario (cfr. in particolare Corte di Giustizia UE, causa C-349/07 del 18 dicembre 2008), ritiene obbligatorio il contraddittorio endoprocedimentale. Tale indirizzo è stato inizialmente sostenuto dalla giurisprudenza di merito (secondo la quale l’esistenza di un “diritto al contraddittorio” in capo al contribuente determina l’insorgere di un «obbligo [...] dell’Ufficio di convocare il contribuente e sentire ed

esaminare le ragioni dello stesso»: così Comm. Trib. Prov. di Torino n. 96 del 16 luglio 2009. Ma *similiter* ad esempio: Comm. Trib. Prov. di Genova, n. 103 del 09 aprile 2009; Comm. Trib. Prov. di Siracusa, n. 289 del 21 maggio 2004; Comm. Trib. Prov. di Ragusa, n. 291 del 01 dicembre 2001) e successivamente fatto proprio dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, in più occasioni, ha rilevato che il contraddittorio endo-procedimentale *«deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile anche in assenza di una espressa previsione normativa del giusto procedimento che legittima l’azione amministrativa»* e la sua inosservanza cagiona l’invalidità del successivo atto emesso (così Cass. n. 11348 del 31 maggio 2016. Cfr., altresì, Cass. SS. UU. nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014; Cass. n. 15311 del 4 luglio 2014; Cass. n. 18184 del 29 luglio 2013; Cass. n. 26635 del 18 dicembre 2012). E non mancano recenti sintonici interventi dottrinali (cfr., in via meramente esemplificativa, CLEMENTE, *Apertura sull’obbligatorietà dell’invito al contraddittorio a seguito di istanza di accertamento con adesione* in Corr. Trib. 2016, p. 2819).

Un difficile tentativo di sintesi sembra compiuto da quelle recenti sentenze della Corte di Cassazione che distinguono tra i tributi armonizzati, per i quali troverebbero applicazione i principi del diritto dell’Unione, cui si riconduce appunto l’obbligo del contraddittorio procedimentale, e i tributi non armonizzati, per i quali, invece, troverebbero applicazione esclusivamente le regole del diritto nazionale, che non prevedono un generalizzato obbligo di tal fatta (cfr. ad esempio le pronunce: n. 25959 del 15 dicembre 2016; n. 24199 del 29 novembre 2016; n. 20849 del 14 ottobre 2016; n. 17426 del 30 agosto 2016); anche se la soluzione proposta non sembra soddisfacente e anche in concreto difficilmente percorribile, se solo si pensa alle interconnessioni tra imposte sui redditi (tributi non armonizzati) e IVA (tributo armonizzato), normalmente rilevate nei confronti di imprenditori e lavoratori autonomi.

Antonino Nicotra