

## Il contraddittorio preventivo Fisco - contribuente

di **Maurizio Villani**

Pubblicato il 15 gennaio 2018

Nel corso degli ultimi anni si è acceso un forte dibattito circa l'obbligatorietà o meno dell'attivazione del contraddittorio preventivo tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, sugli effetti che il mancato esperimento di tale pratica abbia sugli atti adottati dall'ente impositore.

Ebbene, il contraddittorio preventivo rappresenta un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa così come previsto dall'art. 12, c. 7, L. 212/2000 secondo cui "dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, **il contribuente può comunicare entro sessanta giorni** osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento, pertanto, non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Il problema nasce dal fatto che, in caso di inosservanza di tale termine, la norma non prevede alcuna espressa sanzione a carico dell'Ufficio. Pertanto, di conseguenza, si sono formate interpretazioni diverse e contrastanti in relazione a cosa accada in seguito a tale comportamento dell'Ufficio.

A questo punto, val la pena esaminare le recenti pronunce che si sono susseguite sull'argomento peraltro ondivaghe e mai concordanti.

Così, risolvendo alcuni dubbi per gli **accertamenti in seguito a verifica**, le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** con **sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013**, hanno dichiarato **invalido l'atto emesso prima dei 60 gg.**, termine quest'ultimo posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. Istituto, pertanto applicabile **in tutte le ipotesi di accesso presso i locali del contribuente**.

Di poi, i giudici con sentenza della **Corte di Cassazione Sez. Unite, del 18 settembre 2014, n. 19667**, dipanando i dubbi relativi all'applicabilità dell'istituto **ai controlli a tavolino**, hanno ribadito che incombe sugli uffici **un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo** rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente. **In caso contrario l'atto è nullo**. Si tratta di un principio applicabile a qualunque procedimento amministrativo tributario a prescindere dal nome dell'atto stesso.

Ecco che però, a tal proposito, con la **sentenza Sez. Unite 9 dicembre 2015 n. 24823**, si fa un passo indietro e, i giudici di legittimità giungendo a conclusioni totalmente differenti, stabiliscono che **non esiste nel nostro ordinamento un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo non sia espressamente previsto per legge**. Ciò, perchè trattasi di un principio di **derivazione comunitaria e, pertanto, applicabile solo ai tributi "armonizzati"**, laddove avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le

ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

Ciò detto, si evince che la disciplina in esame si ritiene applicabile per i controlli effettuati tramite accessi, ispezioni o verifiche sui luoghi di riferimento del contribuente laddove invece per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori vale a dire i c.d. "accertamenti a tavolino" sorgono dubbi in merito all'esistenza di un principio generale di obbligo al contraddittorio preventivo.

Così, con **ordinanza, del 26 maggio 2016, n. 10903**, la Suprema Corte stabilisce che: <<Come evidenziato, invero, dalla stessa sentenza n. 24823/2015 delle Sezioni Unite, il dato testuale della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole "verifiche in loco", è da ritenersi "non irragionevole", in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali; siffatta peculiarità, **differentiando le due ipotesi di verifica ("in loco" o "a tavolino")**, giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza della

sollevata questione di costituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost.. Nè una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all'art. 3 Cost. può porsi per la **duplicità di trattamento giuridico tra “tributi armonizzati” e “tributi non armonizzati**, atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sentenza n. 24823/2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale.>>.

Sempre sulla stessa linea interpretativa, con altra sentenza in tema di verifiche fiscali **Cass. civ. Sez. V, Sent., 27 maggio 2016, n. 10988**, gli Ermellini stabiliscono che l'inosservanza dell'obbligo di notificare il detto avviso al contribuente e di concedergli il previsto termine dilatorio al fine di fornire le prove richieste (obbligo che non ammette equipollenti) determina – in applicazione dei principi affermati dalle sezioni unite nella sentenza n. 18184 del 2013 in relazione all'analoga disposizione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, – un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso in assenza dell'avviso o prima della scadenza del termine dilatorio: si tratta, anche in questo caso, di garantire il pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, con la conseguenza che la “sanzione” dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione cui la norma assolve e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento della funzione, che assume il fatto viziante.

In sostanza, **per i tributi armonizzati sussiste un principio generale di obbligo**

**al contraddittorio** “in relazione ai quali detto obbligo è desumibile dell’articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 e sempre che, come più volte ribadito dalla Corte di giustizia dell’Unione Europea, l’interessato abbia dato prova dell’incidenza effettiva della violazione sulla formazione dell’atto che ha recato pregiudizio allo stesso” (**Corte Costituzionale, Ordinanza 13 luglio 2017, n. 187**).

I giudici di merito non pare si siano adeguati alla pronuncia 24823/15, confermando che le garanzie previste dall’articolo 12 non vanno necessariamente circoscritte agli accessi presso la sede del contribuente poiché la locuzione “accessi, ispezioni e verifiche” può riguardare tutti i tipi di controllo e dunque anche quelli cosiddetti “a tavolino” (da ultimo Ctp di Reggio Emilia, sentenza 5/01/16).

Ed allora, va evidenziato che **con riferimento, ai tributi non armonizzati, non è possibile individuare un orientamento giurisprudenziale univoco**.

Si veda, a tal proposito, quanto sancito dalla **Corte di Cassazione, ordinanza 19 aprile 2017, n. 9823**, che richiamando la pronuncia precedente della stessa Corte (Cass. 24823/2015) ha stabilito che “in caso di accertamenti “a tavolino” (come nella specie, traendo origine il controllo da verifiche bancarie e non anche da accessi, ispezioni e verifiche nei locali del contribuente), **non sussiste per l’Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale** per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap”. (nello stesso senso ordinanza Cass. n. 27422 del 20 novembre 2017).

Allo stato attuale esistono, così, **due incredibili distinzioni, innanzitutto tra la**

**tipologia di controllo adottata (se presso la sede o a tavolino) e poi se si tratti di un tributo armonizzato o meno.**

Con **l'ordinanza n. 380 del 10 gennaio 2017**, la cassazione confermando tuttora aperto il dibattito sull'esistenza di un principio generale di osservanza del contraddittorio procedimentale e, proprio sul presupposto che il contribuente abbia sempre diritto di essere preavvisato, **dichiara nulla l'iscrizione ipotecaria eseguita senza preavviso e inaudita altera parte.**

Infine, la Corte Costituzionale, non ha aiutato a chiarire la questione, dichiarando inammissibile, con tre distinte ordinanze, la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa e dalla Commissione tributaria regionale della Campania (**Corte Costituzionale, Ordinanze 13 luglio 2017, n. 187, n.188, n. 189**), in merito alla dubbia legittimità delle norme del nostro ordinamento che non prevedono forme di contraddittorio preventivo anche per le attività di controllo fiscale non precedute da accessi.

In conclusione, alla luce degli orientamenti giurisprudenziali appena esposti, è di palmare evidenza, dunque, come il termine in oggetto (ovvero i 60 gg prima della notifica dell'avviso di accertamento) abbia il preciso scopo di tutelare i fondamentali principi costituzionali di collaborazione e buona fede nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, sanciti dagli art. 3 e 97 della Costituzione ed attuati, in materia tributaria, dall'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente ed, altresì, di garantire il diritto di difesa del contribuente sancito dalla Costituzione.

Ci si auspica, di conseguenza, che in materia un intervento quanto prima venga

attuato, al fine di ottenere un regime unitario uniforme e valevole per tutti i tributi e tutti i procedimenti.

Peraltro, un tentativo in tal senso, rientra fra gli emendamenti al ddl bilancio 2018, c. d. Finanziaria, presentati in Commissione Bilancio della Camera, che sancisce l'obbligo generalizzato per l'Amministrazione finanziaria di confrontarsi preventivamente con il contribuente prima di procedere all'emissione di qualsiasi tipologia di atto impositivo.

Nel dettaglio, l'emendamento introdurrebbe nel testo della manovra **un nuovo comma 45-bis secondo cui dopo l'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, verrebbe aggiunto il seguente articolo art. 12-bis** (Obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale): <<1. Gli avvisi di accertamento di cui agli articoli 42 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 56 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nonché gli avvisi di rettifica e liquidazione di cui agli articoli 52 decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, 13 decreto legislativo n. 347 del 1990, 34 e 35 decreto legislativo n. 346 del 1990 devono essere preceduti, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente, ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicate le ragioni della potenziale pretesa impositiva.

2. L'atto impositivo non può essere emanato, a pena di nullità, prima della scadenza del termine di cui al comma che precede, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

3. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo é specificamente motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 1.

4. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche con riferimento agli atti diversi da quelli di cui al comma 1, per i quali la legge non prevede forme di dialogo preventivo con il contribuente.>>.

14 dicembre 2017

Maurizio Villani

Iolanda Pansardi

Leggi anche

**L'avviso di accertamento senza riferimenti alle memorie del contribuente**