

Niente contraddittorio sull'accertamento fiscale: che fare?

12-16 minuti

Dobbiamo discutere in Commissione Tributaria un ricorso per un accertamento che è stato presentato oltre i termini. Possiamo rilevare d'ufficio la nullità per mancanza di contraddittorio?

In tema di **contenzioso tributario** è richiesto, a pena di inammissibilità del ricorso avanti alla Commissione Tributaria, l'osservanza del termine perentorio di sessanta giorni. La sua mancanza integra una nullità rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio [1]. Il provvedimento, quindi, si consolida come definitivo con l'inutile decorso del predetto termine di impugnativa. Le caratteristiche del vizio di intempestività del ricorso e le sue conseguenze sono essenzialmente le seguenti:

- la rilevabilità "d'ufficio" e non a istanza di parte;
- la sua insanabilità neppure nel caso di raggiungimento dello scopo dell'atto [2] e, quindi, anche nel caso di costituzione della parte resistente;
- la rilevabilità in ogni stato e grado del giudizio.

L'inammissibilità del ricorso, al pari della sua nullità, ricadono nell'ambito delle questioni pregiudiziali attinenti al processo ed escludono la cognizione di ulteriori questioni processuali o di merito. In entrambi i casi, sia di inammissibilità che di nullità del ricorso, pertanto, la conseguenza è l'incapacità dell'istanza a conseguire il proprio scopo: ottenere una pronuncia nel merito della domanda.

Chiarito ciò, si sottolinea che la rilevabilità d'ufficio è riferibile a tutte le ipotesi di inammissibilità del ricorso, mentre piuttosto controverso resta il requisito dell'insanabilità di eventuali nullità quali la notificazione, l'indicazione della commissione tributaria adita, o l'indicazione della controparte alla quale il ricorso è diretto. Si afferma, da parte di qualche studioso, che la costituzione del convenuto possa sanare le cause di nullità al pari di quanto è previsto nell'ambito del processo civile applicabile anche al procedimento tributario in mancanza di regolamentazione speciale.

Nel caso sottopostoci, alla luce della narrazione del fatto, sembra però di poter individuare questa prima questione – cioè l'inammissibilità – come preclusiva dell'esame del merito ricorso che, in linea con questa impostazione teorica, non dovrebbe neppure essere esaminato dalla Commissione Tributaria. Già in sede di esame delle questioni pregiudiziali, pertanto, potrebbe essere rilevato d'ufficio – a prescindere da una eventuale eccezione di controparte – l'inammissibilità del ricorso e, quindi, l'impossibilità di procedere oltre per esaminare le questioni prospettate dal contribuente. Si potrà ovviamente sostenere che la costituzione del Ministero sana il vizio, avendo avuto esso la possibilità di spiegare le proprie difese ed avendo comunque il ricorso raggiunto l'effetto di instaurare il contraddittorio. Una tesi sostenibile, ma che troverà difficile ascolto da parte della Commissione. Supponiamo, tuttavia, che ciò avvenga, anche se sembra poco probabile. La prima questione da affrontare è quella concernente l'avvenuta osservanza, da parte dell'ufficio impositore, delle prerogative poste dalla legge a tutela del diritto di difesa del soggetto sottoposto alla verifica.

La nullità degli atti tributari non può essere rilevata dal giudice poiché occorre una specifica eccezione sollevata sin dal ricorso introduttivo proposto tempestivamente. Una nota a favore ed una contro: nel ricorso che ci interessa, la eventuale nullità è stata regolarmente eccepita; il problema è quello dei termini, sui quali si ritorna con le problematiche prima affrontate!

Dal Verbale di contraddittorio trasmessoci emerge, per la verità, un'impostazione inquisitoria alquanto evidente, trattandosi di domande secche sulle quali sono state chieste risposte altrettanto precise. Ciò non impedisce, tuttavia, di affermare che, in definitiva, il **contribuente** ha avuto modo di prospettare le sue ragioni all'amministrazione finanziaria. Il verbale sottoscritto dalle parti, poi, è stato consegnato in copia. Lo Statuto del Contribuente prevede [3] il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente e la possibilità, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Nel caso che ci occupa, è stato rispettato il termine dilatorio di sessanta giorni? È stata data l'opportunità di una adeguata prospettazione delle ragioni del contribuente?

La Suprema Corte stabilisce che l'attività di accertamento e di recupero dell'imposta è vincolata, né è consentito all'amministrazione di porsi, a propria discrezione, fuori dallo schema legale. È a tutti i contribuenti, indipendentemente dalle modalità con le quali è stata esercitata l'attività istruttoria, che va assicurato il diritto di presentare osservazioni e richieste prima della notificazione dell'avviso di accertamento, così come, del resto, più in generale il diritto al contraddittorio, non svincolabile da un corrispondente obbligo formale in capo all'amministrazione finanziaria è un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento pure in assenza di una espressa previsione normativa [4] con la conseguenza che né l'ufficio impositore può scegliere a proprio piacimento i contribuenti da immettere nel campo di applicazione della disposizione garantistica senza eludere la citata disposizione – tutt'altro che sprovvista di sanzione – in un caso qual è quello di specie, in cui la scansione procedimentale sopra descritta sia stata in toto trascurata dall'ufficio impositore, non si può che concludere per la illegittimità dell'**avviso di accertamento** impugnato.

La Cassazione, dunque, al di là dei pronunciamenti delle Commissioni Tributarie, stabilisce che il cittadino ha sempre il diritto di contro dedurre rispetto ad attività di accertamento comunque ed ovunque realizzatesi: sia in sede di verifica documentale (come sembra nel caso in specie) sia nel caso di accertamento sui luoghi da parte di autorità ispettive. È stato rispettato nel caso in esame questo principio? La violazione del diritto al contraddittorio commessa dall'Agenzia delle Entrate è rilevabile d'ufficio dal giudice. È sempre dovuta, pertanto, l'emissione di un documento al termine dell'attività istruttoria. I giudici di merito ribadiscono, peraltro, un concetto secondo il quale il rispetto del contraddittorio costituisce un principio generale del diritto che trova applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

Ordunque, che l'attività di accertamento sia stata svolta in sede ispettiva o in sede di controllo documentale non sembra essere un fatto determinante, secondo questo orientamento, potendosi ben sostenere (come bene è stato fatto nel ricorso in esame) che occorra comunque informare il contribuente della chiusura delle operazioni per dargli la possibilità di far valere le sue ragioni nei sessanta giorni successivi. Sulla questione, tuttavia, la giurisprudenza della Sezione Tributaria della Cassazione non sembra essere d'accordo, avendo stabilito recentemente che in tema di accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore, non è applicabile il termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, essendo già prevista, a pena di nullità, una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisce pienamente la

partecipazione e l'interlocuzione del contribuente prima dell'emissione dell'avviso. Secondo il Collegio, l'accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore prevede, a pena di nullità, una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisce pienamente la partecipazione e l'interlocuzione del contribuente. A ciò si aggiunga che, nel caso di specie, il contraddittorio endoprocedimentale ha trovato concreto e regolare compimento. La procedura di accertamento standardizzato – in particolare, quella fondata sull'applicazione degli studi di settore – prevede la fase del **contraddittorio** procedimentale a pena di nullità della rettifica, alla quale il contribuente deve obbligatoriamente essere invitato a partecipare e della quale l'Ufficio procedente deve dar conto – salvo che il contribuente non abbia aderito all'invito – nella motivazione dell'atto impositivo. Il termine per la proposizione di eventuali controdeduzioni, in definitiva, non viene ritenuto necessario dalla Corte perché il procedimento applicato al caso in esame consente già, ed anzi richiede a pena di nullità, il contraddittorio con l'interessato. La questione, pertanto, appare controversa, anche se il recentissimo indirizzo della Suprema Corte potrebbe essere recepito dalla Commissione Tributaria Provinciale investita dell'esame del ricorso in esame, vanificando l'eccezione formulata. Sempre che si entri, è questo il problema, nell'esame del merito e che, dunque, venga superata la questione pregiudiziale di inammissibilità del ricorso perché fuori termine.

La decisione di questioni pregiudiziali, di giurisdizione e di competenza (se risolutiva) definisce il processo [5]. Per il principio secondo cui al processo tributario, in mancanza di norme specifiche, si applicano le norme del processo civile, trova applicazione nel caso in esame la previsione secondo cui la Commissione Tributaria potrebbe definire il giudizio con una decisione riguardante solo le questioni pregiudiziali attinenti al processo. Sulla questione è molto pertinente una pronuncia della Suprema Corte concernente il caso di un ricorso alla Commissione Tributaria in materia di rimborsi. La Commissione di primo grado aveva emesso sentenza con la quale dichiarava la tardività della richiesta definendo il giudizio già in sede di questioni preliminari. L'ufficio uscì vittorioso dal primo giudizio di appello, poiché la Commissione Regionale accolse l'eccezione pregiudiziale che non implicava nemmeno l'esame del merito. La decisione sulle questioni pregiudiziale è comunque una decisione che definisce l'intera materia del contendere, pur senza affrontare la questione di merito che resta assorbita (ma non per questo decisa in un senso o nell'altro). In definitiva, la decisione sulle questioni preliminari – come è, nel nostro caso, l'intempestività del ricorso – inibisce l'esame del merito.

C'è il rischio concreto, insomma, che le ragioni di nullità dell'accertamento sollevate nel ricorso non siano neppure esaminate alla luce dell'ordine, fissato dai principi processualistici, con il quale i Giudici dovranno giungere alla decisione.

La Commissione, a prescindere da una apposita eccezione dell'Agenzia, potrebbe chiudere il procedimento con una sentenza che non entra nel merito della questione: la tardività del ricorso è, infatti, una questione preliminare rilevabile d'ufficio. Cosa fare? La risposta al quesito non lascia margini molto ampi: si dovrà insistere nella richiesta di annullamento dell'atto impositivo ribadendo quanto è stato già esposto nel ricorso. È possibile, però, che tale questione non venga esaminata dalla Commissione Tributaria. Potrà essere però valutata la possibilità di chiedere all'Agenzia del Territorio un provvedimento di annullamento dell'accertamento in autotutela. Nulla vieta, però, di proporre l'istanza e di motivarla adeguatamente. L'Agenzia non avrebbe alcun obbligo di accogliere l'istanza del contribuente, ma contro l'eventuale rigetto, espresso o tacito, si potrebbe però presentare impugnativa nei termini.

*Articolo tratto da una consulenza dell'avv. **Vincenzo Rizza***

note

[1] Art. 17 d.P.R. n. 636 del 26.10.1972.

[2] Cass. sent. n. 7635 del 26.03.2013.

[3] L. n. 212 del 27.07.2000.

[4] Cass., sez. Un., sent. n. 26635 del 18.12.2009.

[5] Cass., Sez. Un., sent. n. 3724 del 19.02.2007.

Caricamento...

Aa

Aa

Senza grazie

Con grazie

Aa

Chiaro

Scuri

Seppia

Voce: Predefinita

Predefinita

Microsoft Elsa Desktop - Italian (Italy)