

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento tributario italiano verso una limitazione implicita dei principi euro-unitari?



Marta Piccinini
Ufficio del Massimario Commissione
tributaria provinciale di Vicenza

Sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

La sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, interviene in modo decisivo sulla dibattuta questione della sussistenza di un obbligo, da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, al contraddittorio cosiddetto "endoprocedimentale" per tutti gli accertamenti fiscali, compresi quelli effettuati senza verifica presso i locali del contribuente. Si tratta dei cosiddetti "accertamenti a tavolino", che a seguito dell'Ordinanza n. 527/2015 erano stati portati all'attenzione della Corte, dalla Sezione VI civile.

Gli accertamenti a tavolino sono quelli emessi quando l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente a presentarsi in Ufficio per fornire informazioni o depositare documenti, con successivo svolgimento dell'attività istruttoria presso l'Amministrazione stessa e, quindi, non presso i locali del contribuente, rendendosi così inapplicabile l'articolo 12 comma 7 dello Statuto del contribuente (Legge [di seguito L.] n. 212/2000).

Tale pronuncia ribalta i principi che erano stati espressi in precedenza dalla Corte di Cassazione, che, a più riprese, aveva affermato il principio, nell'ordinamento tributario italiano, secondo cui tutti gli atti di accertamento fiscale devono essere preceduti, a pena d'invalidità, da una fase di contraddittorio "endoprocedimentale", finalizzato a fornire al contribuente la possibilità di sottoporre all'Ufficio accertatore le proprie ragioni.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite aveva affermato l'obbligatorietà di tale principio generalizzato del contraddittorio, anche in assenza di una specifica disposizione normativa, con le sentenze n. 19667 e 19668 del 2014. Era giunta a questa conclusione sulla base dell'inalienabile diritto di difesa del cittadino, sancito dall'articolo 24 della Costituzione, e del principio del buon andamento dell'amministrazione, previsto dall'articolo 97 della Carta.

La stessa Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'articolo 37-bis comma 4 del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 600/1973

(in materia di abuso del diritto), con la sentenza n. 132/2015, aveva ritenuto la non sussistenza della disparità di trattamento (articolo 3 della Costituzione) fra le ipotesi espressamente previste dal medesimo articolo e le fattispecie di abuso di diritto enucleate dalla giurisprudenza, in quanto secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione nell'ordinamento tributario italiano sussiste il principio generale del contraddittorio, anche se non enunciato in specifiche disposizioni di legge.

Proseguiva la Corte osservando che "la necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate".

Il quadro giuridico va completato richiamando la L. n. 23/2015, che aveva indicato al Governo nel quadro dei decreti delegati (poi effettivamente adottati sul punto) a "[...] rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale".

La stessa Agenzia delle Entrate, dal canto suo, ha raccomandato agli Uffici, nella Circolare n. 25/E del 2014, di invitare i contribuenti al contraddittorio, anche al fine di "individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli".

La sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 delle Sezioni Unite che qui si commenta si pone in contrasto con le sentenze sopra richiamate, stabilendo alcuni principi fondamentali in materia di contraddittorio tra fisco e contribuente:

- 1) in capo all'Amministrazione finanziaria solo per i tributi "armonizzati", sussiste un obbligo generale di contraddittorio cosiddetto "endoprocedimentale", la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia

assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa;

- 2) per i contribuiti "non armonizzati" non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito;
- 3) nel diritto tributario nazionale, la mancata generalizzazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo non consente di ritenere applicabile, in via analogica, la disciplina prevista per i tributi "armonizzati" ai tributi "non armonizzati" sottratti quindi al diritto euro-unitario e ai principi che lo ispirano;
- 4) le dichiarazioni rese da terzi in sede *extra*-processuale, con valore probatorio indiziario, possono essere introdotte, in applicazione della parità delle parti nel processo tributario, sia dall'Amministrazione finanziaria che dal contribuente con medesimo valore.

La sentenza afferma che non esiste, nella legislazione nazionale, un obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, salvo non sia previsto per legge.

Tale previsione per legge è attualmente rinvenibile, in linea generale, all'articolo 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, a norma del quale "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, 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 non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Vi sono poi una serie di previsioni specifiche e puntuali in merito al contraddittorio e alla necessità che esso sia perfettamente rispettato, come ad esempio:

- a) articolo 10 L. n. 146/1998 per gli accertamenti da studi di settore;
- b) articolo 6 comma 5 dello Statuto del contribuente per la liquidazione automatica delle dichiarazioni;
- c) articolo 36-ter D.P.R. n. 600/1973 per i controlli formali;
- d) il nuovo articolo 38 D.P.R. n. 600/1973 per gli accertamenti sintetici;
- e) il nuovo articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente per gli accertamenti basati sul divieto dell'abuso del diritto;
- f) il citato articolo 12 comma 7 dello Statuto del contribuente per verifiche, ispezioni ed accessi presso i locali del contribuente.

La Corte ha affermato che la garanzia del contraddittorio preventivo non si applica nell'ipotesi di accertamenti "a tavolino", ma trova attuazione solo nel caso di provvedimenti scaturenti da verifiche eseguite presso la sede del contribuente, poiché l'accesso presso quest'ultimo, afferma la Suprema Corte, è caratterizzato "dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità che specificamente giustifica,

quale contro-bilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali".



Il principio dell'obbligo generalizzato di contraddittorio ha le sue radici nella disciplina comunitaria, che, ovviamente, trova applicazione solamente per i tributi armonizzati (imposta sul valore aggiunto [di seguito IVA], dogane e accise). Ma anche in tale ipotesi, la Corte afferma che il contribuente, nel corso del giudizio, deve "[...] enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), 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 [...]".

Per i tributi armonizzati, infatti, occorre far riferimento, come hanno precisato i giudici della Corte, alla normativa comunitaria, come interpretata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito CGUE). In maniera difforme dall'ordinamento interno, sussiste in quello comunitario un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, come sancito dalla nota sentenza *Sopropè* (causa C-349/07 del 18 dicembre 2008), che muove dall'affermazione del principio, secondo cui il diritto di difesa, in quanto principio generale del diritto comunitario, deve essere applicato ogni volta che l'Amministrazione finanziaria adotti un atto che sia in grado di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario. La stessa sentenza ha inoltre stabilito il dovere per l'Amministrazione finanziaria di motivare l'atto impositivo emanato, alla luce delle osservazioni presentate dal contribuente, in un modo non dissimile da quanto la CGUE per i diritti dell'uomo aveva fatto altrove^[1].

Il principio fatto proprio dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 è quello che era già emerso dalla nota sentenza *Kamino* (cause riunite C-129/13 e C-130/13 del 3 luglio 2014), cioè che l'obbligo del contraddittorio "endoprocedimentale" è principio generale in campo tributario per i tributi armonizzati, ma gli effetti della eventuale violazione dell'obbligo del contraddittorio, devono essere valutati alla luce dei motivi specifici che il contribuente avrebbe addotto nel confronto con l'Amministrazione finanziaria, dimostrando in tal modo che l'eccezione non sarebbe stata meramente pretestuosa.

La sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 di fatto adotta una soluzione mediana, dettata da ragioni di opportunità e di prudenza, volte soprattutto ad evitare un aggravamento delle lavorazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, che, in caso contrario, (qualora cioè fosse sancita l'obbligatorietà del contraddittorio "endoprocedimentale"), sarebbe tenuta ad instaurare un confronto preventivo con il contribuente anche prima di emettere gli accertamenti parziali automatizzati ex articolo 41-bis D.P.R. n. 600/1973, che costituiscono un numero cospicuo di atti impositivi e che vengono lavorati centralmente e meccanicamente, ad esempio in presenza di due o più certificazioni uniche ed in assenza di dichiarazione. Tuttavia è evidente che un intervento legislativo sulla materia sarebbe auspicabile, in quanto restano delle incontrovertibili contraddizioni, che andrebbero eliminate.

La prima questione che genera un'indubbia discrasia è la differenziazione fra tributi armonizzati e non armonizzati, al fine della sussistenza dell'obbligo del contraddittorio preventivo, in quanto per i soggetti passivi ai fini IVA, gli avvisi di accertamento sono unici e riguardano contemporaneamente sia il tributo sul valore aggiunto che quelli diretti. Conseguentemente, in tale ipotesi sussisterà il diritto al contraddittorio solo per l'IVA con esclusione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) o l'imposta sul reddito delle società (IRES) rispettivamente, anche se il presupposto giuridico del recupero normalmente si basa sui medesimi presupposti.

Altra questione complessa è quella degli accertamenti bancari, soprattutto in confronto alla casistica degli accertamenti basati su studi di settore. Secondo un costante indirizzo giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate, nell'ipotesi di indagini finanziarie, non è obbligata a convocare preventivamente il contribuente per l'espletamento del contraddittorio "endoprocedimentale", in base al combinato disposto di cui agli articoli 32 comma 1, punto 2 D.P.R. n. 600/1973 e 51 D.P.R. n. 633/1972.

Tali norme non stabiliscono alcun obbligo giuridico, ma semplicemente una mera facoltà discrezionale. Viceversa, l'accertamento fondato sugli studi senza contraddittorio non acquisisce gli elementi di conoscenza essenziali del contribuente, che consentono una corretta ricostruzione del reddito imponibile sulla base dei ricavi e dei compensi.

Quindi nel caso degli accertamenti basati sugli studi di settore, che riguardano anche imposte non armonizzate, il contraddittorio è prescritto, anche se non espressamente previsto da alcuna norma. È evidente che anche nell'ipotesi dell'accertamento bancario i dati in possesso degli istituti di credito, per essere perfettamente comprensibili e per essere utilizzati come presupposto dell'avviso di accertamento, richiedono il confronto con il contribuente.

Inoltre la giustificazione dell'obbligo del contraddittorio basata sulla circostanza che l'articolo 12 comma 7 L. n. 212/2000 pone una maggiore tutela non trova una base logica, considerato che la necessità di instaurare il contraddittorio dovrebbe essere maggiore nell'ipotesi di accertamento "a tavolino" rispetto al caso di accesso presso il contribuente, ove le possibilità di confronto sono maggiori.

È infine palese che lo scopo precipuo del contraddittorio sia quello di pervenire alla determinazione della giusta imposizione, per cui tale obiettivo deve riguardare sia i tributi armonizzati che quelli non armonizzati: in caso contrario si violerebbero i principi sanciti dagli articoli 3 e 97 della Costituzione.

Certamente difficoltà possono sorgere dal punto di vista processuale: infatti nell'ipotesi in cui il contribuente avanzi l'eccezione di invalidità dell'atto impositivo per violazione del contraddittorio preventivo, il giudice tributario, sulla base dei principi espressi nella sentenza, dovrà preliminarmente valutare e giudicare l'eventuale utilità di un contraddittorio non attivato.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, si giunge alla conclusione che la sentenza n. 24823/15 ha risolto solo una parte delle problematiche legate al contraddittorio "endoprocedimentale", ma è evidente che un intervento legislativo sarebbe auspicabile per rimuovere le incongruenze ancora presenti nella normativa fiscale interna e per allineare in modo più omogeneo e coerente il diritto tributario con quello euro-unitario, la cui pervasività deve forse essere ancora pienamente intuita dalla Suprema Corte [2].

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.investireoggi.it/photo/6/fisco-2015-07-controllo-fiscale-impone-un-verbale-e-un-avviso-big.jpg> [20.04.2016]

[1] Greggi Marco/Buriani Iacopo, La CEDU e il principio del giusto procedimento, in: I principi europei del diritto tributario, Padova 2014, pagina 117.

[2] Sul punto più diffusamente Di Pietro Adriano, La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario, Padova 2009, pagina 3 e seguenti.