

Le Sezioni Unite si esprimono sul contraddittorio nelle indagini a tavolino

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia, Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio si pone l'obiettivo di esaminare il contenuto e gli effetti della recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 24823/2015 depositata in data 8 dicembre 2015 riguardante il contraddittorio nelle cosiddette indagini "a tavolino".

Premessa

Con la sentenza n. 24823/2015 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno esaminato la questione concernente le garanzie di carattere procedimentale riconosciute dall'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni, rilascio di copia del medesimo al contribuente, facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste, corrispondente dovere dell'ufficio di valutarle, divieto dell'ufficio di emettere avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio della copia del verbale salva la ricorrenza di condizioni di particolare e motivata urgenza) si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ovvero se tali garanzie – in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, eventualmente riferibile a dati normativi *aliunde* desumibili nell'ordinamento nazionale o in quello comunitario - operino pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'ufficio, in base alle notizie acquisite da altre Pubbliche Amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. "verifiche a tavolino").

Il contenuto della sentenza: l'esame dei precedenti giurisprudenziali

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza in rassegna escludono che nel diritto nazionale esista una norma che imponga all'Amministrazione finanziaria un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale prima dell'adozione dell'at-

to impositivo.

In particolare, la Suprema Corte afferma il principio di diritto secondo cui, diversamente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale allo stato della legislazione non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificatamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", 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, purché, 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 (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.

Le Sezioni Unite procedono, in primo luogo, a esaminare la giurisprudenza di legittimità ricordando come la giurisprudenza assolutamente prevalente (fra le altre Corte di Cassazione SS.UU sentenza n. 18184/2013) ha affermato che la garanzia di cui

all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, secondo il quale l'accertamento non può essere emesso prima che siano decorsi 60 giorni dalla consegna del pvc, è riferita solo alle ipotesi di provvedimenti conseguenti a verifiche eseguite presso la sede del contribuente, ciò in considerazione del fatto che attraverso l'accesso si verifica l'intromissione dell'amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla ricerca di elementi di prova a lui sfavorevoli, per cui il contraddittorio rappresenta la garanzia di tutela del contribuente, consentendo allo stesso di presentare deduzioni e chiarimenti sugli elementi acquisiti in sede di verifica e sui rilievi formulati dai verificatori. L'orientamento diverso enunciato dalle SS.UU. della Corte di Cassazione nelle sentenze gemelle n. 19667/2014 e n. 19668/2014, secondo cui nell'ordinamento tributario andrebbe riconosciuta l'esistenza di un generale diritto al contraddittorio preventivo quale espressione di un principio immanente all'ordinamento nazionale e comunitario, viene considerato, nella sentenza in commento, privo di rilevanza generale in quanto strettamente riferibile alla fattispecie specifica oggetto del giudizio che riguardava le iscrizioni ipotecarie di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973 per le quali il tema dell'assenza del contraddittorio si pone non tanto nell'ambito endoprocedimentale dell'*iter* amministrativo di formazione, quanto, e soprattutto, nella fase (postprocedimentale) successiva al perfezionamento dell'atto ed esposta alle conseguenze della relativa efficacia.

Il contenuto della sentenza: l'esame della disciplina positiva

Le SS.UU. procedono, in secondo luogo, all'esame della disciplina positiva, considerando in progressione le seguenti questioni:

- a) se la norma contenuta nell'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 possa essere interpretata nel senso dell'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale;
- b) se un tale obbligo possa essere desunto da altre norme dell'ordinamento nazionale o da norme costituzionali;
- c) se tale obbligo possa scaturire dal diritto dell'Unione Europea.

I Giudici escludono che l'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 sia fonte di un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale per l'Amministrazione finanziaria, in quanto tale norma trova applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche

fiscali effettuati nei locali dove il contribuente svolge la propria attività imprenditoriale o professionale. Ciò trova conferma nel dato testuale del comma 1, articolo 12 che esplicitamente si riferisce agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali". Ravvisare nella disposizione la fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio comporterebbe – secondo le SS.UU. – un'innammissibile interpretazione abrogatrice del dato normativo, tanto più che non è irragionevole la funzione del dato testuale della norma – univocamente tendente a garantire la garanzia del contraddittorio alle sole verifiche in loco – che è ravvisabile nella peculiarità di tali verifiche caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla ricerca di elementi sfavorevoli allo stesso.

L'obbligo generalizzato di contraddittorio non può essere ravvisato – secondo la Corte di Cassazione – neppure in altre norme dell'ordinamento giuridico nazionale.

In particolare viene rilevato che la L. 241/1990, contenente le norme generali in materia di procedimento amministrativo, nel disciplinare, al capo terzo, la "partecipazione al procedimento amministrativo" - che prevede anche l'obbligo dell'Amministrazione pubblica di comunicare agli interessati l'avvio del procedimento, al fine di consentirne la partecipazione prima dell'adozione definitiva del provvedimento amministrativo - esclude in maniera espressa da tale disciplina "i procedimenti tributari per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

Tale disposizione trova, peraltro, rispondenza nella normativa tributaria nazionale, nel cui ambito non si rinviene alcuna norma espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ma soltanto una pluralità di disposizioni che prescrivono il contraddittorio, peraltro a condizioni, con modalità ed effetti diversi in relazione a singole e ben specificate fattispecie. In particolare nell'ordinamento tributario nazionale l'obbligo del contraddittorio è previsto:

- a) dall'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 con riguardo agli avvisi di accertamento conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente;
- b) dagli articoli 3, comma 185, L. 549/1995 e 10, comma 3-bis, L. 146/1998 in materia di accertamenti standardizzati;
- c) dagli articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis

D.P.R. 633/1972 e dall'articolo 6, comma 5, L. 212/2000 con riguardo alla liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione;

- d) dall'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973 con riferimento al controllo formale della dichiarazione ai fini delle imposte dirette;
- e) dall'articolo 38, comma 7, D.P.R. 600/1973 in materia di accertamento sintetico,
- f) dall'articolo 110, comma 11, D.P.R. 917/1986 in tema di recupero a tassazione della deduzione di costi relativi ad operazioni intercorse con imprese con sedi in Paesi *black list*;
- g) l'articolo 10-bis, comma 6, introdotto dal D.Lgs. 128/2015 in materia di abuso del diritto;
- h) l'art. 11, comma 4-bis, D.Lgs. 374/1990 in materia doganale.

La considerazione che la normativa generale sul procedimento amministrativo (L. 241/1990) non è per espressa previsione normativa applicabile - quanto alla disciplina della partecipazione del cittadino al procedimento - al procedimento tributario, e che l'ordinamento tributario nazionale non prevede un obbligo generale di contraddittorio ma solo singole e specifiche ipotesi in cui tale obbligo sussiste, deve portare ad escludere - secondo le SS.UU. della Corte di Cassazione - che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale ogniqualvolta debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

Le SS.UU. dopo avere escluso che secondo l'ordinamento tributario nazionale sussista un obbligo generalizzato di contraddittorio in capo all'amministrazione finanziaria, riconoscono che l'ordinamento europeo adotta una impostazione diversa.

Infatti la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (sentenza del 03 luglio 2014 causa C-129 e C-130 *Kamino International Logistics*, sentenza del 18 dicembre 2008 causa C-394/07 *Sopropè*) afferma che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicazione del diritto alla difesa, un principio fondamentale dell'ordinamento europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di un provvedimento teso ad incidere sensibilmente

sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione. Tale principio è, inoltre, codificato nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (che ha assunto lo stesso valore giuridico dei trattati con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona in data 01 dicembre 2009), il quale, nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, al paragrafo 2, prevede che, nell'ambito di tale diritto va ricompreso *"il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio"*.

La distinzione fra tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati"

Sulla base delle considerazioni sopra enunciate le Sezioni Unite riconoscono che sul tema dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale esiste una divergenza fra la disciplina europea e la disciplina interna.

La disciplina comunitaria prevede il contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria come un principio di generale applicazione; mentre l'ordinamento nazionale delinea il contraddittorio come un obbligo gravante sull'Amministrazione finanziaria a pena di nullità dell'atto non in termini generali (ogniqualvolta l'Amministrazione si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente), ma solo in relazione a singoli atti ed a specifiche fattispecie per le quali detto obbligo è esplicitamente previsto dalla disciplina positiva.

Questa divergenza di disciplina comporta la necessità - secondo la sentenza in rassegna - di distinguere la regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare le imposte dirette) che sono estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, dalla regolamentazione dei tributi c.d. "armonizzati" (in particolare Iva, ma anche dazi e accise) che, invece, rientrano nella sfera di applicazione del diritto comunitario.

Per i tributi "non armonizzati" l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale a pena di invalidità dell'atto sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge, in quanto, come affermato dalla giurisprudenza co-

munitaria (Corte di Giustizia sentenza del 03 luglio 2014 causa C-129/13 e C-130/13 *Kamino International Logistics*), a questi tributi non si applica il diritto comunitario. I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea operano, infatti, in tutte le fattispecie disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non trovano applicazione al di fuori di esse.

Per i tributi "armonizzati", che inerendo alle competenze dell'Unione Europea sono direttamente disciplinati dal diritto comunitario, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, un rilievo generalizzato. In tale ambito trova applicazione, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria sanzionata in caso di violazione con la nullità dell'atto impositivo.

Al riguardo, è opportuno rilevare che le SS.UU. della Cassazione – richiamando sul punto la giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia sentenza del 03 luglio 2014 causa C-129/13 e C-130/13 *Kamino International Logistics*) – specificano che l'obbligo del contraddittorio non va inteso in senso assoluto e puramente formale, ma in termini sostanzialistici per cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio (cioè non avere consentito al contribuente di interloquire con l'ufficio prima dell'emissione dell'atto lesivo dei diritti e degli interessi dello stesso) determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso". Al riguardo la giurisprudenza comunitaria precisa che a tali fini non può obbligarsi il contribuente "a dimostrare che la decisione ... avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto ... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale".

Conseguentemente la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, va intesa nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifica allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se ci fosse stato, non si sarebbe risolto in una mera formalità, ma avrebbe rivestito una sua rilevanza, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto infondati e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

In sostanza, in relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto del contraddittorio endoprocedi-

mentale determini la nullità dell'atto impositivo, non è sufficiente che il contribuente che se ne dolga si limiti a formulare in giudizio una formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni ed i fatti che avrebbe potuto fare valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di tali ragioni, (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non meramente 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.

Le conseguenze della pronuncia delle SS.UU.

Le SS.UU. della Corte di Cassazione nel pronunciare il principio di diritto secondo cui un principio generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale esiste esclusivamente per i tributi c.d. "armonizzati" mentre deve essere escluso per i tributi c.d. "non armonizzati" rispetto ai quali la garanzia del contraddittorio opera solo in relazione agli atti ed alle fattispecie espressamente indicati dalla legge, riconoscono che tale dicotomia comporta il sorgere di manifeste disparità fra procedimenti, che benché fondati sulle medesime situazioni di fatto, si riferiscono a tributi "non armonizzati" o a tributi "armonizzati", tuttavia escludono che tale situazione, che appare non ragionevole, possa essere risolta in via interpretativa ma solamente da parte Legislatore.

La conclusione cui giunge il Supremo Giudice, quand'anche effettuata sulla base di un attento esame della giurisprudenza e della disciplina positiva, desta comunque numerose perplessità in quanto escludere l'esistenza di un principio di buona amministrazione per i tributi non armonizzati non appare accettabile, soprattutto quando questo è riconosciuto per i tributi armonizzati, dal momento che questo conduce ad una manifesta violazione dei precetti costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza.

Peraltro, anche sul piano operativo le conseguenze sono rilevanti, considerando che, quantomeno per gli imprenditori e i lavoratori autonomi, l'atto impositivo effettua ordinariamente il recupero sia per i tributi non armonizzati (come Ires, Irpef ed Irap), che quelli armonizzati (come l'Iva). Si pensi al caso di un accertamento fondato su un'attività istruttoria condotta a tavolino (ad esempio sulla base di documentazione richiesta al contribuente o a terzi o già

CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

a disposizione dell'ufficio), che conduca al recupero di maggiori ricavi ai fini delle imposte sui redditi e da cui consegua la determinazione, in modo automatico, di un debito Iva. In tale caso, secondo la pronuncia della Corte, l'ufficio dovrebbe attivare a pena di nullità il contraddittorio soltanto per i rilievi in materia di Iva, ma non anche su quelli (gli stessi) ai fini delle imposte dirette. Questo ancorché i rilievi siano gli stessi e siano fondati sui medesimi fatti. Si tratta di una conclusione che appare non solo praticamente irrealizzabile ma manifestamente irrazionale e come tale lesiva del principio di uguaglianza costituzionale. Inoltre la stessa distinzione, ai fini in esame, fra tributi "non armonizzati" e tributi "armonizzati" appare discutibile, in quanto il contraddittorio deve trovare riconoscimento per tutti i tributi e tutti i procedimenti, perché è espressione del principio di buona amministrazione, che trova riconoscimento nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e nell'articolo 97 della Costituzione. Al riguardo si deve ritenere che – diversamente da quanto affermato dalla Corte di Cassazione – l'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è

applicabile anche ai procedimenti tributari, dal momento che l'attuale formulazione dell'articolo 1 della legge generale sul procedimento amministrativo (L. 241/1990) recante i "Principi generali dell'attività amministrativa", certamente applicabile anche alla materia tributaria, dispone espressamente che l'attività amministrativa sia retta, tra l'altro, dai "principi dell'ordinamento comunitario", tra cui appunto il diritto al contraddittorio antecedente all'emissione del provvedimento amministrativo (valevole per ogni tributo e per ogni provvedimento impositivo), il quale rappresenta l'attuazione del principio generale della buona amministrazione.

In sostanza si deve ritenere che il contraddittorio nei procedimenti amministrativi è obbligatorio secondo il diritto dell'Unione Europea, ed è tale anche secondo il diritto interno perché l'articolo 1, L. 241/1990 richiama i principi dell'ordinamento comunitario. Inoltre l'obbligatorietà del contraddittorio deriva dai principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione sanciti dall'articolo 97 della Costituzione.

 **Euroconference**
Editoria

OFFERTA LANCIÒ



RIVISTA PER LA CONSULENZA IN AGRICOLTURA

Direzione Scientifica
Luigi Scappini

Prezzo: € 89 + iva (anzichè € 180 + iva)

SCOPRI DI PIÙ

ABBONATI ORA