

Contraddittorio procedimentale ex art. 12, comma 7, L. 212/2000: sempre obbligatorio per i tributi c.d. “armonizzati”, anche in caso di avviso di accertamento scaturito da indagini a tavolino

Autore: Francesco Poliselli

In: Giurisprudenza commentata

Il contraddittorio endoprocedimentale nella legislazione nazionale: l’art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

In ambito tributario, il contraddittorio endoprocedimentale consiste nel diritto ad addurre le proprie ragioni in ordine ai rilievi che il Fisco intende porre a fondamento di un atto impositivo, così realizzando la partecipazione del contribuente all’attività di accertamento fiscale.

L’art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente[1] stabilisce che "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 [...]".

La norma in esame costituisce così il nucleo fondamentale del c.d. principio del **contraddittorio endoprocedimentale**, preventivo rispetto all’emissione di un atto impositivo da parte del Fisco: entro sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di controllo, il contribuente ha facoltà di formulare osservazioni che devono esser valutate dagli uffici impositori, a pena di nullità dell’avviso di accertamento emesso prima della scadenza di tale termine, salvo ragioni d’urgenza (che devono indicate nell’atto).

Volume consigliato

Il contraddittorio endoprocedimentale nel Diritto dell'Unione Europea.

Sul fonte comunitario, il fondamento legislativo del principio in esame è contenuto nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, intitolato "Diritto ad una buona amministrazione".

Detta disposizione, difatti, stabilisce che il diritto in questione comprende, in particolare, quello "di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio", tra i quali - ovviamente - può essere annoverato qualunque atto impositivo del Fisco.

Così come ricordato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione[2], inoltre, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è sancito anche dagli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, "che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale".

Infine, si rammenta che il Trattato di Lisbona nel 2009 ha equiparato la Carta di Nizza a quello dei Trattati, con la conseguenza che le disposizioni in essa contenute sono pienamente cogenti e vincolanti in tutti gli stati membri dell'Unione.

Il dibattito giurisprudenziale in ordine all'applicazione generalizzata del principio di contraddittorio endoprocedimentale e l'arresto di Cass. Civ., SSUU, Sent. 18184/2013.

Nei paragrafi che precedono, sono stati osservati i tratti costitutivi dell'istituto in esame, con riferimento alla legislazione nostrana ed a quella europea.

Negli anni scorsi, tuttavia, sul fronte nazionale è sorto un vivace dibattito giurisprudenziale sull'applicabilità di tale principio nei soli casi di accertamento scaturente da "accessi, ispezioni e verifiche" presso la sede del contribuente, ovvero anche in caso di indagini c.d. "a tavolino", svolte dall'ufficio impositore in assenza delle poc'anzi menzionate attività (accessi, ispezioni e verifiche nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale).

Nel 2013, le SSUU della Corte di Cassazione[3] hanno dichiarato invalido l'atto impositivo emesso prima di sessanta giorni decorrenti dalla consegna processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, ritenendo tale termine posto a garanzia del pieno dispiegarsi del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

Le SSUU del 2013, tuttavia, circoscrivono l'obbligatorietà di tale contraddittorio preventivo ai **solì casi di accesso, ispezione o verifica presso i locali d'esercizio dell'attività imprenditoriale**, così' come si evince dall'enunciazione del principio di diritto in calce alla pronuncia, ove si legge che il termine di sessanta giorni previsto ex art. 12, comma 7, L. 212/2000 decorre "**dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività**", della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni [...].

Il successivo arresto di Cass. Civ., SSUU, Sent. 19667/2014

Un anno più tardi, le SSUU della Corte di Cassazione sono intervenute per dirimere il contrasto giurisprudenziale sorto in ordine all'applicabilità del contraddittorio preventivo endoprocedimentale al caso dei controlli c.d. "a tavolino".

Richiamando i principi comunitari in materia di diritto di difesa e quello di ogni individuo ad essere ascoltato prima dell'adozione nei propri confronti di un provvedimento lesivo, le SSUU del 2014 affermano che il contraddittorio endoprocedimentale "costituisce un **principio fondamentale immanente nell'ordinamento** cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa".

L'amministrazione verificante - concludono le le SSUU - è tenuta ad osservare detto principio "indipendentemente dal fatto che cio' sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario".

Di conseguenza, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale deve esser rispettato non soltanto in caso di avviso di accertamento scaturente da accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente, ma prima dell'emissione di qualsivoglia atto impositivo e dunque anche in caso di controlli a tavolino.

L'approdo di Cass. Civ., SSUU, Sent. 2483/2015.

L'arresto giurisprudenziale del 2014 sembrava aver finalmente risolto l'annoso dibattito sorto in relazione alla portata applicativa del principio di contraddittorio endoprocedimentale previsto art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Nel 2015, tuttavia, le SSUU della Corte di Cassazione hanno nuovamente stravolto il proprio orientamento, compiendo un passo indietro rispetto all'affermazione generalizzata del predetto principio fatta registrare l'anno precedente.

Al contrario di quanto sostenuto nel 2014, difatti, la Corte di Cassazione afferma che il diritto nazionale non pone "un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto", che viceversa sussiste soltanto in caso di "**specifica prescrizione**" normativa dettata per la disciplina della tipologia del provvedimento da adottarsi.

Per giungere alla conclusione che la previsione di cui all'art. 12, comma 7, L. 212/2000 non integri un onere di contraddittorio endoprocedimentale tout court, le SSUU del 2015 muovono da:

- il tenore letterale della rubrica della Legge 212/2000 nella quale è inserito l'art. 12, intitolata "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali" ;
- la formulazione dell'art. 12, comma 1, applicantesi solo in caso di "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali".

Ciò diversamente dal Diritto dell'Unione Europea, il quale - come osservato nei paragrafi precedenti - prevede il diritto "di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio", quale corollario del più generale diritto ad una buona amministrazione.

Pertanto - concludono le SSUU - l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale sussiste soltanto in caso di tributi c.d. "armonizzati", ovvero rientranti nella sfera di competenza dell'Unione Europea e così direttamente soggetti ad applicazione dell'art. 41 della Carta dei Diritti fondamentali (tra questi, il principale tributo è costituito dall'IVA).

Infine, dopo aver stabilito l'applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati, la Cassazione prende posizione anche in relazione alla sanzione prevista in caso di violazione dell'obbligo in questione, stabilendo che la nullità dell'atto impositivo debba esser comminata soltanto laddove il contribuente assolva in giudizio "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“.

In sintesi, le SSUU del 2015 ritengono:

- che il diritto nazionale e la previsione di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 non costituisca fonte di un onere generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale, obbligatorio soltanto in caso di specifica prescrizione dettata per la singola tipologia di provvedimento da adottarsi;
- che un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale sussista soltanto in caso di tributi c.d. "armonizzati" e rientranti nel campo di applicazione del diritto dell'UE (e così dell'art. 41 della Carta di Nizza);
- che anche per i tributi armonizzati, la violazione di detto obbligo non comporta l'automatica nullità dell'atto impositivo adottato, **da comminarsi soltanto qualora il contribuente enunci in giudizio valide ragioni che avrebbero potuto esser fatte valere in sede di contraddittorio endoprocedimentale.**

La giurisprudenza successiva e l'interessante orientamento della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Le SSUU del 2015 sembravano aver definitivamente risolto i dubbi degli interpreti circa la sussistenza di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale e l'applicabilità della garanzia dell'art. 12, c. 7 L. 212/2000 ai soli atti impositivi non scaturenti da verifiche effettuate "in loco".

La giurisprudenza successiva (sia di merito che di legittimità), tuttavia, ha nuovamente riproposto il dibattito: sul fronte dalla giurisprudenza di merito, è stato infatti affermato che le garanzie previste ex art. 12 L. 212/2000 non sono affatto circoscritte ai soli accessi eseguiti presso la sede del contribuente, ma debbano riguardare tutti i tipi di controllo e così anche quelli "a tavolino"[4].

Con riferimento alla giurisprudenza di merito, inoltre, si segnala l'innovativo orientamento della CTR della Lombardia[5], in base al quale la mancata redazione di un processo verbale di conclusione delle operazioni di verifica è causa di nullità dell'atto di accertamento, a prescindere che si tratti di una verifica "a tavolino" o di un accesso nei locali del contribuente e - soprattutto - dalla distinzione tra tributi

armonizzati e non.

In particolare, la Sentenza appena citata fonda il proprio convincimento sulla base dell'articolo 24 della L. n° 4/1929, ai sensi del quale "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale".

Secondo la CTR lombarda, codesta norma tuttora vigente prevede un obbligo generalizzato in capo all'ufficio accertatore di consegnare al contribuente un processo verbale di conclusione delle operazioni prima dell'emanazione di un atto impositivo e ciò vale anche con riferimento ad accertamenti scaturenti da controlli a tavolino.

Sul fronte della giurisprudenza di legittimità, invece, nel 2017 la Corte di Cassazione ha dichiarato nulla l'iscrizione ipotecaria eseguita senza alcun preavviso, così riaffermando il presupposto per il quale il contribuente abbia sempre diritto di essere preavvisato[6].

Le pronunce poc'anzi menzionate, pertanto, dimostrano la reviviscenza del dibattito sull'esistenza di un principio generale di osservanza del contraddittorio procedimentale, sebbene diverse ordinanze successive rese dalla Corte di Cassazione abbiano di fatto ribadito i principi enunciati dalle SSUU del 2015.[7]

La decisione della Commissione Tributaria Regionale per la Calabria.

Nei paragrafi che precedono si è dato conto della legislazione nazionale e di quella comunitaria in materia di obbligo di contraddittorio preventivo endoprocedimentale, con riferimento ai più importanti orientamenti giurisprudenziali sorti sul tema e così al contrasto generatosi in relazione all'applicabilità di tale onere ai c.d. "controlli a tavolino".

La fattispecie al vaglio del Giudice calabrese e qui in commento verte sull'impugnazione di un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società a responsabilità limitata, per illegittima deduzione di spese di pubblicità, promozione e sponsorizzazione dichiarate con riferimento all'anno 2011 e parzialmente riqualficati come spese di rappresentanza, oltre che sull'applicazione di aliquota agevolata di IVA sulla vendita di un'autovettura.

Tra le censure proposte dal ricorrente figura ovviamente la violazione dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale ex art. 12, comma 7, L. 212/2000, atteso che l'Amministrazione finanziaria aveva omesso di redigere il processo verbale di conclusione delle operazioni richiesto dall' art. 24 della L. n°

4/1929 (censura che, come visto nel paragrafo che precede, nel 2018 è stata ritenuta meritevole di pregio dalla CTR della Lombardia).

Orbene, dopo una sintetica ricognizione degli orientamenti giurisprudenziali di legittimità sorti in subiecta materia, la CTR calabrese ha accolto l'appello proposto dal contribuente ed annullato l'avviso di accertamento emesso dal Fisco: trattandosi di tributi armonizzati ed in particolare di IVA, difatti, il Giudice ha ritenuto che "avrebbe dovuto essere attivato il contraddittorio con la società" e che - di conseguenza - **"non avendo l'Ufficio Finanziario ottemperato a tale obbligo l'accertamento è da dichiararsi interamente nullo"**.

Così statuendo, pertanto, la CTR della Calabria mostra di fare corretta applicazione dei principi dettati dalle SSUU del 2015, ritenendo che - in materia di tributi armonizzati - l'obbligo di contraddittorio preventivo valga per ogni tipologia di accertamento e dunque anche in caso di controlli a tavolino.

Si noti, infine, che il Giudice ha annullato l'intero accertamento e così anche la parte concernente il recupero a tassazione (IRES ed IRAP) dei costi ritenuti illegittimamente dedotti dal Fisco, senza limitare la portata del decisum all'IVA (unico tributo armonizzato tra quelli al vaglio).

Sul punto, si segnala che nel 2016 si è pronunciata in tal senso anche la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte[8], la quale ha ritenuto che - non essendo stato concesso il diritto al contraddittorio per l'IVA - la sanzione prevista per la violazione di tale obbligo (nullità dell'atto impositivo adottato) andasse comminata anche in relazione ai tributi non armonizzati accertati con il medesimo atto, sul presupposto dell'unicità dei fatti confluiti nell'accertamento.

Volume consigliato

Note

[1] Legge 27 luglio 2000, n° 212.

[2] Cass. Civ., SSUU, Sent. 19667/2014

[3] Cass. Civ., SSUU, Sent. 18184/2013.

[4] Ex multis, CTP Reggio Emilia, Sent. 5/01/16 e n° 55/2017, **nella quale il Giudice dichiara espressamente di non poter aderire all'orientamento espresso dalle SSUU del 2015, atteso che "un'interpretazione che giunga a limitare la piena tutela del contraddittorio preventivo, in dipendenza della natura non armonizzata dei tributi pretesi, si espone a censure di incostituzionalità, irragionevolmente implicando disparità di trattamento manifestamente**

contrarie al divieto della c. d. "discriminazione a rovescio", vale a dire situazioni di disparità in danno di cittadini di uno stato membro, e delle sue imprese che si verificano come effetto indiretto dell'applicazione del diritto Europeo [...]"; ancora, CTP Campobasso, Sent. 29/2018, 116/2016, 1094/2016 e CTP Siracusa, Ord. 26.03.2018.

[5] CTR Lombardia, Sent. 2506/9/2018.

[6] Cass. Civ. Ord. n° 380 del 10.01.2017

[7] Cass. Civ. Sent. n° 701/2019 e n° 702/2019, entrambe del 15.01.2019.

[8] **CTR Piemonte, Sent. 126/1/2016**

<https://www.diritto.it/contraddittorio-procedimentale-ex-art-12-comma-7-l-212-2000-sempre-obbligatorio-per-i-tributi-c-d-armonizzati-anche-in-caso-di-avviso-di-accertamento-scaturito-da-indagini-a-t/>