

Il contraddittorio preventivo nell'accertamento tributario

Autore: Graziotto Fulvio

In: Diritto tributario

Dopo che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate per tre volte in due anni sulla necessità del contraddittorio preventivo ai fini dell'accertamento tributario, la Commissione Tributaria Regionale Toscana ha sollevato (ordinanza 736/1/16) la questione di legittimità costituzionale.

Il caso.

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata relativamente all'art. 12, comma 7, della Legge 212/2000 (cd. "statuto del contribuente"), nella parte in cui il diritto di ricevere copia del verbale conclusivo delle operazioni di accertamento, e di avere un termine di 60 gg. per le eventuali controdeduzioni, viene riconosciuto solo nei casi in cui l'amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente.

Ad avviso della C.T.R., tale limite è irragionevolmente discriminatorio: il contribuente avrebbe diritto al contraddittorio solo se ha subito un'ispezione.

Le decisioni della Cassazione sul contraddittorio preventivo

Come accennato, le Sezioni Unite della Cassazione si sono pronunciate ripetutamente sulla questione: con l'ultima sentenza 24823/2015 mutano orientamento e affermano che il diritto generalizzato al contraddittorio preventivo deriva da un principio comunitario, e pertanto applicabile ai soli tributi armonizzati (IVA in particolare).

Non solo circoscrivono l'obbligo del contraddittorio preventivo ai soli tributi armonizzati, ma affermano che anche in questa ipotesi il contribuente deve dimostrare che in sede di contraddittorio preventivo avrebbe potuto produrre i suoi elementi di difesa, altrimenti non opera la sanzione della nullità del provvedimento impositivo.

Definizione di contraddittorio

Il contraddittorio si può ritenere svolto quando l'ufficio abbia espresso formalmente le contestazioni che intende riportare nell'atto impositivo a seguito dei controlli, e al contribuente venga data la possibilità di replicare alle contestazioni dell'ufficio prima che venga emesso il provvedimento.

E ciò a prescindere dalle formule utilizzate a dagli atti redatti.

Viene anche precisato che l'eventuale procedimento di adesione, intervenuto successivamente, non equivale al contraddittorio preventivo, e quindi l'eventuale adesione non è mai sanante dell'omesso contraddittorio preventivo.

Oltre alla sentenza 24823/2015 citata, la Cassazione si è espressa sul punto anche con altre pronunce, tra cui:

- Sentenza 14184/2013, con la quale si afferma che "il diritto al contraddittorio è diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento dell'amministrazione"
- Sentenza 19667/2014, nella quale viene affermato che esiste un generale obbligo dell'Amministrazione Finanziaria ad attivare sempre il contraddittorio preventivo
- Ordinanza 527/2015, ove si afferma che in ambito tributario non esiste una norma che impone il contraddittorio preventivo in via generalizzata

E' inoltre da segnalare la Sentenza 132/2015 della Corte Costituzionale, ove si afferma che l'atto è nullo se emesso in violazione del termine dilatorio previsto dalla legge.

Osservazioni

Le Sezioni Unite della Cassazione pare non abbiano tenuto conto, nelle proprie considerazioni, che l'atto impositivo è unico e riguarda più tributi (IVA e imposte dirette): secondo il ragionamento della Cassazione, per l'IVA sussiste l'obbligo del contraddittorio preventivo, mentre per le imposte dirette no.

E' evidente che tale orientamento darà luogo a ulteriore contenzioso.

Disposizioni rilevanti

COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Vigente al: 6-2-2016

Art. 3

Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.

E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.

Art. 53

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Art. 97

Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon

andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.

Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari.

Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge.

LEGGE 27 luglio 2000, n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Vigente al: 6-2-2016

Art. 12 - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che

l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. 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. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.

<https://www.diritto.it/il-contraddittorio-preventivo-nell-accertamento-tributario/>