

L'evoluzione giurisprudenziale sul contraddittorio procedimentale sino alla recente Ordinanza della Comm/ne Tributaria Reg/le della Toscana n° 736 del 18 gennaio 2016

Con le sentenze n° 19667 e n° 19668, entrambe del settembre 2014, la Cassazione affermava la necessità che ogni provvedimento di carattere tributario lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, prima di essere emesso, fosse preceduto da un contraddittorio con il contribuente medesimo.

In particolare nella sentenza n.° 19667/2014 si affermava che:

“ essendo priva di qualsiasi ragionevolezza l'escludere dalla "partecipazione" il soggetto d'imposta (e destinatario della pretesa tributaria formatasi in esito al procedimento), si deve ritenere che in realtà la partecipazione e l'accesso agli atti sono compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello Statuto del contribuente e non secondo i modelli della legge n. 241 del 1990, la quale non ha escluso i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma ha rinviato in materia a delle norme speciali previste per detti procedimenti.

“E poiché lo Statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme, la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, è agevole rinvenire nello Statuto del contribuente delle norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, quale è quello tributario, alcune delle fondamentali regole dettate dalla legge n. 241 del 1990 sul procedimento in generale.

“Infatti tra le norme dello Statuto vanno ricordate: **l'art. 5**, che obbliga l'amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria per l'evidente ragione del notevole numero di tali disposizioni e per la spesso imprevedibile mutevolezza delle medesime; **l'art. 6**, che obbliga l'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario, mediante la comunicazione nel luogo di effettivo domicilio e a informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero

l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito; la norma obbliga altresì l'amministrazione a far sì che i modelli di dichiarazione siano messi tempestivamente a disposizione del contribuente e siano redatti in un linguaggio chiaro e comprensibile anche per chi è sfornito di conoscenze tecniche; inoltre è previsto che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta;

l'art. 7, che sancisce l'obbligo della motivazione degli atti, secondo il principio codificato dalla legge n. 241 del 1990;

l'art. 10, comma 1, che fissa il fondamentale principio secondo il quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede, che ribadisce in questa forma quella garanzia di decisione partecipata che costituisce la ratio della previsione normativa espressa dalla legge n° 241/1990 (art.7);

l'art. 12, comma 2, a norma del quale 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.

“ Da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (anche) nella "fase precontenziosa" o endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 della Costituzione

nonché il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 della Costituzione."

Ed ancora nella sentenza n. 19668 la Cassazione, chiamata a pronunciarsi su una controversia in tema di iscrizione ipotecaria, affermava che:

"L'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

"E quanto al consequenziale termine da fissare al destinatario per la presentazione di eventuali osservazioni (o, dato il caso specifico, per il pagamento del dovuto) anch'esso può trarsi, in difetto di espressa previsione scritta, dal sistema e determinarlo in trenta giorni sulla base delle prescrizioni che prevedono analogo termine con l'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente o il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-ter, comma 4.

"Ciò premesso il Collegio deduceva la sussistenza di un principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo.

"Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò 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.

E pronunciandosi definitivamente sulla controversia oggetto del proprio giudicato affermava il seguente principio di diritto:

"Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore del comma 2-bis dell'art. 77, D.P.R. introdotto con D.L. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

"L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio procedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità."

Successivamente la Cassazione veniva chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di un avviso di accertamento emesso non già a seguito di accessi, ispezioni o verifiche presso i locali aziendali o professionali del contribuente, bensì a seguito di attività istruttoria svolta dall'Ufficio nella propria sede, sulla base delle notizie fornitegli dallo stesso contribuente o acquisite presso terzi o presso altre pubbliche amministrazioni.

In particolare la Corte veniva chiamata a pronunciarsi se le garanzie endoprocedimentali fissate dall'art. 12 comma 7 Statuto del Contribuente (legge 212/2000) si applicano soltanto agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali aziendali o professionali del contribuente ovvero anche alle verifiche c.d. "a tavolino" vale a dire alle verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base a notizie o documentazione acquisita presso terzi o presso altri uffici pubblici o fornite dal contribuente mediante la compilazione di questionari o in sede di colloquio presso l'Ufficio.

Il Collegio con l'Ordinanza 527 del 14 gennaio 2015 rilevava che:

"l'opzione ermeneutica più lineare per garantire il contraddittorio processuale, nei termini delineati dalla sentenza n. 19668/14, nei procedimenti di verifica c.d. "a tavolino" sia quella di applicare anche a tali verifiche il

disposto della legge n° 212 del 2000, art. 12, comma 7. Non si tratterebbe di una interpretazione estensiva del predetto art. 12, comma 7, (il quale presupporrebbe una inammissibile interpretatio abrogans delle parole: "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali... etc." contenute nel primo comma dello stesso articolo), bensì di una interpretazione analogica tendente a colmare la lacuna di regolazione del contraddittorio endoprocedimentale nelle verifiche "a tavolino", utilizzando la norma dettata per il diverso (ma analogo) caso delle verifiche in loco.

In tal modo le verifiche "a tavolino" risulterebbero equiparate, quanto a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, alle verifiche presso i locali del contribuente. "

"Tale prospettiva, può aggiungersi, risulterebbe del tutto coerente col principio, enunciato nella sentenza n. 19668/2014 dell'esistenza di un dovere generale dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, anche in difetto di una espressa disposizione di legge, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

"Detta prospettiva supererebbe, infatti, l'orientamento, fin'ora prevalente nella giurisprudenza della Corte, che individua la ratio della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale -(previsto nella legge n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7) - nella necessità di temperare lo squilibrio che si determina tra Ufficio e contribuente a causa dell'accesso di personale ispettivo nei luoghi di pertinenza del contribuente medesimo e trasferirebbe detta garanzia dall'ambito del potere di indagine (e dell'esercizio di tale potere mediante accessi) all'ambito del potere di accertamento del tributo (e del risultato dell'esercizio di tale potere, ossia la conseguente pretesa erariale)"

Pertanto il Collegio (sezione 6°) con Ordinanza n.° 527 rimetteva la questione afferente la predetta interpretazione alle Sezioni Unite.

Le quali Sezioni Unite, però, pronunciandosi con la sentenza n.° 24823 del 9 dicembre 2015, andando di contrario avviso alle precedenti decisioni sopra menzionate, hanno escluso che nel vigente ordinamento tributario esista, allo stato,

un principio generale, per il quale, anche in assenza di una specifica disposizione normativa, l'Amministrazione sia tenuta ad attivare il contraddittorio in qualsiasi procedimento amministrativo tributario che possa incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente.

Nella motivazione si afferma che la presenza di numerose disposizioni normative le quali prescrivono che gli avvisi di accertamento, per essere legittimi, devono essere preceduti preventivamente dal contraddittorio, - non depone per un principio immanente nell'ordinamento tributario del contraddittorio procedimentale.

Infatti secondo le Sezioni Unite della Cassazione (n.° 24823/2015):

"nell'ambito della normativa tributaria "non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale che ne possa essere considerata la fonte; ma si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi.

In particolare, al riguardo, rilevano:

- l'art. art. 12, comma 7, legge 212/2000, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente;
- gli artt. 3, comma 185, legge 549/1995 e 10, comma 3 bis, legge 146/1998 (introdotto dall'art. 1, comma 409 lett. b, legge 311/2004), in tema di "accertamenti standardizzati" ;
- gli artt. 36 bis, comma 3, d.p.r. 600/1973 e 54 bis, comma 3, d.p.r. 633/1972 nonché l'art. 6, comma 5, legge 212/2000, con riferimento alle liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione;
- l'articolo 36 ter, comma 4, d.p.r. 600/1973, in rapporto al controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette;
- l'articolo 38, comma 7, d.p.r. 600/73 (come modificato dall'art. 22, comma 1, d.l. 78/2010, convertito in legge 122/2010), in tema di accertamento sintetico;
- il comma 11 dell'art. 110 (e, in precedenza, il comma 7 ter dell'art. 76 d.p.r. 917/1986), in tema di recupero a tassazione di deduzioni di costi relativi ad operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi Black list;
- il comma 4 dell'art. 37 bis (introdotto dal 24 R.G. 25.162/13 d.lgs. 358/1997 ed abrogato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 128/2015), in merito agli accertamenti in

materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso di diritto

- il comma 6 dell'art. 10 bis della legge 212/2000 (introdotto, in sostituzione della disposizione prima esaminata, dall'art. 1, comma 1, d.lgs. 128/2015);

-l'articolo 11, comma 4 bis, d.lgs. 374/90 (introdotto dall'art. 92, comma 1, d.l. 1/2012, convertito in legge 27/2012), in materia doganale

-l'art. 77 comma 2/bis del d.p.r 602/1973 che pone a carico dell'agente della riscossione l'obbligo di notificare una comunicazione con la quale si avverte il contribuente che, in mancanza del pagamento delle somme dovute, si procederà ad iscrizione ipotecaria sui beni immobili dello stesso.

E neppure la legge 241/1990 contenente le norme in materia di procedimento amministrativo, nello statuire "l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare agli interessati l'"avvio del procedimento", al fine di consentirne l'interlocuzione prima dell'adozione del definitivo provvedimento amministrativo - esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista - i procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano ...".

Ciò per quanto attiene i c.d. tributi "non armonizzati"; mentre per i tributi c.d. "armonizzati" deve viceversa essere riconosciuta l'applicazione della regola del diritto euro-unitario, a tutela di un diritto fondamentale sancito ora dall' art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, secondo cui deve essere rispettato il contraddittorio ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di 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.

Tuttavia il diritto fondamentale in questione trova però delle restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale: in particolare, come affermato da tempo dalla giurisprudenza euro-unitaria, (di recente Corte giust. 3 luglio 2014, causa C-129 e C-130/13) l'atto lesivo può essere annullato soltanto se, in mancanza dell'irregolarità relativa al contraddittorio, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Da ciò ne discende che sussiste in giudizio l'onere del contribuente di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di tali ragioni si riveli non meramente pretestuosa.

Pertanto le Sezioni Unite, chiamate a pronunciarsi sul quesito “ *se le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dall'art. 12, comma 7, legge 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 e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza 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 esse - 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 dell'Unione europea - operino pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale, ed in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite o da altre pubbliche amministrazioni, o da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari oppure in sede di colloquio (cd. "verifiche a tavolino"),*

hanno affermato il seguente principio di diritto:

"Differentemente 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 specificamente sancito;

- viceversa 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".

L'Ordinanza n.° 736/2016 della Comm/ne Tributaria Reg/le della Toscana

Ma nonostante le conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite, secondo le quali non sussiste alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per i c.d. accertamenti a tavolino, tuttavia però nella realtà può verificarsi – e anche di frequente – che un contribuente, il quale non ha subito accessi o ispezioni, possa essere raggiunto a sua insaputa da un accertamento esecutivo scaturente da documenti rinvenuti nella disponibilità di altro contribuente e non conosciuti dal contribuente accertato.

Ed in particolare sul punto la C/ne Tributaria Reg/le della Toscana nell'Ordinanza n. 736 del 18 gennaio 2016 ha evidenziato che:

“ il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare infine irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali.

Alcuni hanno diritto al contraddittorio, altri no, e ciò in relazione al fatto - in se' non pertinente - di aver subito una ispezione.

“Accade molto spesso che venga redatto un accertamento a carico di un soggetto in base a documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nella azienda di quest'ultimo: il primo contribuente nulla sa e tuttavia viene raggiunto da un accertamento esecutivo.

“E qualcosa di simile accade qualora un accertamento venga emanato sulla base di documenti, fomiti da terzi (così` come accaduto per la “lista Falciani”); o di dati bancari ricavati da un conto neppur direttamente riconducibile al contribuente, ma di pertinenza di altro soggetto (come il coniuge) che si ipotizzi a lui collegato.

Sono stati utilizzati dal Fisco anche dati ricavati dai contratti di mutuo stipulati dagli acquirenti, dati non necessariamente noti al venditore.”

E, poiché ciò appare in contrasto sia con l'art. 3 e sia con l'art. 53 della Costituzione (in quanto la capacità contributiva viene accertata con strumenti differenti scelti in base a criteri non razionali), il Collegio, presieduto dallo stesso giudice che aveva emanato l'Ordinanza della Cassazione n.°527 del gennaio 2015, ha rimesso alla Corte Costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111, 117 Cost., la questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, *nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente.*

inserto a cura di bernardo comella

NOTA

Il testo integrale della Ordinanza n.° 736 emessa dalla C/ne Tributaria Reg/le della Toscana n.° 736 del 18 gennaio 2016 è riportato tra le NEWS Giurisprudenza