

Accertamento fiscale valido anche senza contraddittorio

di [Enzo Di Giacomo](#)

Publicato il 11 Dicembre 2015

l'amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto a meno che non sia previsto espressamente per legge: tale importante principio a favore del Fisco è stato sancito da una recentissima sentenza della Cassazione

L'amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto a meno che non sia previsto espressamente per legge.

L'importante principio è contenuto nella sent. n. 24823 della Cassazione a sezioni unite da cui emerge che il dettato normativo dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 si applica solo in caso di atti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate presso la sede del contribuente e vale solo per i tributi

La sentenza in commento esamina in modo approfondito la normativa nazionale e comunitaria, esplorando l'ambito applicativo dell'art. 12, comma 7, del Dlgs n. 212/2000 nonché l'evoluzione al riguardo della giurisprudenza di legittimità.



Com'è noto tale disposizione prevede il diritto del contribuente sottoposto a verifica fiscale a presentare all'ufficio, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che dovranno essere valutate dallo stesso ufficio impositore. L'accertamento non può essere emesso prima della scadenza di tale termine, eccezion fatta per situazioni di particolare urgenza da motivare; la disposizione in esame non contempla alcuna sanzione in caso di violazione, prevedendo una forma di contraddittorio differito rispetto alla verifica ovvero un contraddittorio preventivo da svolgere subito dopo il processo verbale e prima

dell'emissione dell'accertamento.

Tale norma deve essere interpretata nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina l'illegittimità dell'atto impositivo emesso prima, fatta eccezione per la presenza di oggettive specifiche ragioni d'urgenza. L'ambito di applicazione del suddetto art. 12 è limitato agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente (Cass. n. 24283/2015).

La normativa prevede alcuni casi di particolare e motivata urgenza in cui è consentita l'inosservanza del termine che, tuttavia, devono essere giustificati, restando a carico dell'Amministrazione l'onere di provare la causa di impedimento (si pensi, ad esempio, ai casi in cui non ci siano pericoli di perdita erariale o accertamenti collegati alla consumazione di reati tributari). Tra i motivi che possono legittimare l'emissione dell'atto prima dei sessanta giorni non è prova idonea l'allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, occorrendo anche la prova che la questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA.

Giurisprudenza

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità si è consolidato nel ritenere nullo l'accertamento emesso prima del termine dilatorio di 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti avanzata dall'ufficio finanziario. La nullità dell'avviso di accertamento è la conseguenza di un vizio del procedimento la cui sanzione di invalidità rappresenta uno strumento efficace di garanzia e tutela del diritto di difesa e dell'effettività del contraddittorio. (Cass. 23050/2015).

La Suprema Corte ha ritenuto che l'art. 12 rappresenta concreta attuazione dei principi di collaborazione e buona fede legati alla diretta applicazione di principi costituzionali (buon andamento e imparzialità) e di quelli comunitari (Corte di Giustizia, causa C-276/12 e C-349/07), per cui il mancato rispetto del termine in esame determina la sanzione di invalidità dell'atto (cfr. Cass, SU, sent.. n. 18134/2013).

La norma di cui all'art. 37-bis Dpr n. 600/73 costituisce concreta attuazione dei principi di collaborazione e procedimentale delle fattispecie abusive al pari dell'art. 12, comma 7, ed entrambe devono essere

interpretate unitariamente secondo l'interpretazione della giurisprudenza comunitaria. Il rispetto dei diritti di difesa rappresenta un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni volta che l'ufficio adotta un atto lesivo nei confronti di un soggetto (Cass n. 11993/2015.)

Di contrario avviso sono le sentenze nn. 1966/14 e 19668/14 Cass SU e le sent. n. 25759/14 e n. 406/015 in cui si afferma l'obbligo del contraddittorio, sancito per accertamenti fondati su ipotesi di abuso di diritto ma anche su fattispecie atipiche di abuso di diritto. Altri pronunciamenti, intervenuti in materia di Iva ossia su tributo armonizzato, hanno ritenuto operante la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale principio interno all'ordinamento comunitario (Cass. n. 16036/15; 6232/15; 961 e 992/15).

Successivamente la sentenza della Corte Costituzionale ha stabilito che, in caso di accertamento antielusivo è legittima la nullità derivante dalla mancata osservanza del termine dei sessanta giorni dalla chiusura del verbale per l'emanazione dell'accertamento, dovendosi inquadrare tale invalidità come forma di garanzia del contraddittorio e non come una mera formalità (sent. 132/2015).

Secondo l'orientamento prevalente di legittimità le circostanze dell'invalidità dell'accertamento di cui all'art. 37 bis, in caso di difformità al modello legale, sono da collegare a quelle che derivano dalla violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000, che prevede il diritto del contribuente a presentare specifiche memorie entro sessanta giorni dalla consegna del verbale.

Si evidenzia che l'abrogazione dell'art 37 bis, appare coerente con l'unificazione delle nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale che vengono fuse in un'unica definizione (art. 10 bis, comma 1), che reindirizza tutti i previgenti rinvii in favore della disposizione abrogata al nuovo art. 10 bis); la seconda è la previsione espressa di irrilevanza penale delle condotte abusive, che potranno essere sanzionate solo amministrativamente (cfr. art. 10 bis, comma 13

Fattispecie

Nel caso specifico una società immobiliare ha impugnato l'accertamento con cui l'ufficio finanziario aveva rettificato il valore di alcune unità immobiliari. In primo grado il ricorso è stato respinto, mentre la CTR ha affermato la illegittimità dell'accertamento disponendone l'annullamento.

I giudici della Suprema Corte hanno rilevato preliminarmente che il suddetto art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 non è fonte di un obbligo generalizzato di contraddittorio a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Le garanzie di cui all'art. 12, comma 7, legge 212/2000 si applicano solo in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche eseguite nei locali dove esercita l'attività imprenditoriale (Cass. n. 15010/14; 9424/14; 2593/14).

L'esistenza di un obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio in campo tributario non può essere ancorato agli artt. 24 e 97 Cost.

La Suprema Corte, dopo una lunga e articolata motivazione, ha affermato che diversamente dal diritto dell'Ue, il diritto nazionale, vista la normativa attuale, non pone in capo all'Amministrazione finanziaria che stia per adottare un atto lesivo dei diritti del contribuente, un obbligo di contraddittorio, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Quanto precede è obbligatorio solo con riferimento ai tributi armonizzati (Iva), per i quali c'è l'applicazione diretta del diritto comunitario, mentre per i tributi "non armonizzati" (tra cui Irpef, Ires, Irap), l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio sussiste solo in riferimento alle ipotesi per le quali tale obbligo è sancito.

Anche in tema di tributi "armonizzati" la violazione dell'obbligo del contraddittorio comporta non automaticamente l'invalidità dell'atto emesso; infatti grava sul contribuente, in caso di contenzioso, eccepire la mancanza del contraddittorio e dimostrare le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di corretta attivazione del contraddittorio.

La Suprema Corte, non accogliendo le motivazioni addotte dai giudici di appello, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate rinviando la causa ad altra sezione della competente CTR.

11 dicembre 2015

Enzo Di Giacomo