

Obbligo di contraddittorio: sì no forse...

di [Fabio Gallio](#)

Publicato il 18 Gennaio 2017

è necessario un contraddittorio prima dell'emissione di un avviso di accertamento, le cui contestazioni si basano su documenti richiesti a mezzo questionario?

Con sentenza del 20 luglio 2016 n. 4310/33/2016, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sede di Milano, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, presentato contro una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pavia, la quale, al contrario, aveva accolto le doglianze di parte contribuente.

In particolare, la controversia si basava su un avviso di accertamento emesso dall'Ufficio locale, nei confronti di una ditta individuale, a seguito di una richiesta di documenti avanzata attraverso l'invio di un questionario.

Tra le altre eccezioni sollevate da controparte, vi era anche quella secondo la quale l'Agenzia delle Entrate, avendo avanzato delle contestazioni (maggiori ricavi) sulla base della documentazione contabile fornita con la risposta al questionario, avrebbe dovuto, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, attivare un preventivo contraddittorio con la parte.

Le eccezioni sollevate dal contribuente non hanno trovato accoglimento in sede di appello, in quanto, secondo i giudici della Commissione Regionale, una verifica basata su documenti forniti a seguito di una richiesta con questionario non potrebbe godere delle tutele previste dalla Legge n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente), art. 12, che, nel primo comma, fa espresso riferimento agli: "*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*". Secondo i giudici lombardi, tale riferimento delimiterebbe esplicitamente il perimetro applicativo delle disposizioni contenute nei sette commi di cui tale articolo si compone, le quali, del resto, conterebbero disposizioni tutte palesemente calibrate sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive in loco.

Tale interpretazione sarebbe conforme a quanto sostenuto da parte della giurisprudenza secondo la quale, al contrario del quanto accadrebbe nell'ambito dei tributi armonizzati disciplinati dal diritto dell'Unione Europea, in caso di tributi non armonizzati, la mancanza del contraddittorio preventivo non comporterebbe la nullità degli avvisi di accertamento, qualora tale conseguenza non sia esplicitamente prevista dalla normativa, come avviene, ad esempio, con il comma 7, dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente (cfr. ordinanza della Corte di Cassazione del 17 marzo 2016, n. 5362).

In altri termini, secondo la sentenza in esame l'Agenzia delle Entrate non sarebbe obbligata ad instaurare un contraddittorio a seguito della notifica del questionario, in forza del quale è stato emesso l'avviso di accertamento impugnato.

Tale tesi, però, non è condivisibile per i seguenti motivi.

Infatti, come sancito recentemente da giurisprudenza di merito (cfr. sentenza della CTP di Reggio Emilia del 19 gennaio 2016, n. 5), la violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, ossia antecedente all'emanazione dell'atto di accertamento, determina in ogni caso l'illegittimità dell'atto e, di conseguenza, il suo annullamento. Il riconoscimento di tale diritto è espressione di un principio di natura generale, ricavabile, sia dalla Costituzione (art. 97), che dagli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, i quali garantiscono il diritto di ogni individuo a essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Anche la CTP di Milano (con la sentenza n. 6434/2016, del 22 luglio 2016, pronunciata il 30 maggio 2016), ha stabilito che l'emissione di un avviso di accertamento, notificato a seguito di un invio di un questionario, senza essere preceduto da un contraddittorio, è illegittimo. In tale pronuncia, infatti, viene sancito che: *“Il contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e a far sì che le parti processuali si trovino su un piano di sostanziale parità. Peraltro, voler applicare l'art. 12, comma 7, alle sole verifiche in loco sarebbe discriminatorio nei confronti di quei contribuenti che hanno (come nel caso di specie) subito invece accertamenti "a tavolino". Essi pure infatti hanno diritto ad evidenziare le proprie ragioni prima che la pretesa del fisco si cristallizzi in un atto impositivo”*

Il contraddittorio amministrativo è necessario per garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione ed altresì che le parti processuali si collochino su un piano, se non di compiuta parità,

almeno in condizioni di parità di guisa che il processo risulti giusto, come prescrive l'art. 111 della Costituzione che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea (così l'ordinanza della CTP di Siracusa del 17 giugno 2016, n. 565/16, la quale, tra l'altro, ha rinviato alla Corte Costituzionale la causa al fine di valutare l'incostituzionalità di tutte quelle norme che non prevedono esplicitamente un obbligo di contraddittorio).

Sull'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nel paragrafo 1 della Circolare n. 16/E del 28 aprile 2016.

In tale documento, si legge anche che il confronto preventivo, infatti, costituisce la modalità istruttoria più valida, poiché consente al contribuente di fornire chiarimenti e documentazione utili a inquadrare in modo più realistico la fattispecie oggetto di stima e, nello stesso tempo, permette all'Amministrazione finanziaria di pervenire a valutazioni più trasparenti e sostenibili.

Pertanto, non vi è chi non veda come tale esigenza sia ancora più necessaria, nei casi in cui l'Agenzia delle Entrate riceva dei documenti, a seguito di un questionario, senza averli mai esaminati e, quindi, senza conoscere le ragioni sottostanti.

A conferma della necessità del contraddittorio tra le parti, si ricorda che, nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 luglio 2016, emesso in attuazione dell'art. 1, cc. da 634 a 636, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti destinatari di un processo verbale di constatazione contenente rilievi fiscali), si fanno numerosi rinvii alla Legge 7 gennaio 1929, n. 4. In particolare, nel punto 5.1., viene specificato che i contribuenti, a cui sia stato notificato un Processo Verbale di Constatazione (di seguito anche PVC), possono regolarizzare le violazioni, usufruendo del ravvedimento operoso (riduzione ad un quinto del minimo dell'importo delle sanzioni) ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. b-quater, del D.lgs. 472/1997, il quale, a sua volta, fa riferimento all'art. 24 della medesima legge 4 del 1929. Lo specifico rinvio alla Legge n. 4 del 1929 deve essere interpretato come la conferma che sia ancora in vigore l'art. 24, il quale impone la notifica di un processo verbale quando si vogliono constatare violazioni in materia tributaria. Se ciò non fosse confermato, vi sarebbe, tra l'altro, una disparità di trattamento tra un contribuente, a cui è stato notificato un PVC, ma che può procedere al ravvedimento operoso con la riduzione delle sanzioni, ex art.

13 del D.lgs. 472/1997, e un altro contribuente, che al contrario, non avendo ricevuto un PVC, non può usufruire della suddetta riduzione.

In altri termini, ogni verifica tributaria che comporti delle contestazioni, dovrebbe essere chiusa con un PVC, il quale dovrebbe essere notificato al contribuente almeno 60 giorni prima della scadenza dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento, permettendogli, così, di presentare osservazioni e richieste che vengono valutate dagli Uffici, con conseguente instaurazione di un contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle Entrate.

17 gennaio 2017

Fabio Gallio