

Il contraddittorio endoprocedimentale: la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 6 Marzo 2017

La gestione del contraddittorio endoprocedimentale nei casi di contenzioso tributario è affare complesso che può generare contenzioso per le difformità applicative registrate, in quanto (come noto) manca una clausola generale di obbligo di contraddittorio in campo tributario, tranne che per i tributi armonizzati

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 17160 del 17.8.2016 ha chiarito la valenza del contraddittorio endoprocedimentale nel diritto tributario.



Il caso: ricorso per illegittimità dell'atto impositivo per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo

Nel caso di specie il contribuente proponeva **ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, con la quale**, in una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso per maggiori IRPEF, IRAP ed IVA dovute, in relazione all'anno d'imposta 2009, a seguito di rideterminazione, sulla base dell'esame della contabilità, dei ricavi e del reddito d'impresa, ai sensi degli artt. 39 c. 1 lett. d, e 41-bis DPR 600/1973, ritenuti

dall'Ufficio non congrui rispetto a quelli medi risultanti dagli studi di settore, **era stata riformata la decisione di primo grado, che aveva invece accolto il ricorso del contribuente sotto il profilo dell'illegittimità dell'atto impositivo per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo.**

In particolare, i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame dell'Agenzia delle Entrate, avevano sostenuto, da un lato, che non esisteva

“un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale”

e, dall'altro lato, nel merito, che l'Ufficio aveva legittimamente proceduto, in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, alla rideterminazione dei ricavi effettivi, constatata l'anomalia tra costo del venduto e ricavi di esercizio dichiarati, applicando una percentuale di ricarico *“in perfetta media con gli studi di settore”*, non avendo peraltro il contribuente

“argomentato sulla percentuale di ricarico applicata inferiore a quella minima degli studi di settore”.

Il ricorrente lamentava quindi davanti ai giudici di legittimità la violazione e falsa applicazione degli artt. 12, c. 7, L. n. 212/2000, 68-bis e 68-sexties L. n. 427/1993, 39, c. 1, DPR 600/1973 e 54 DPR 633/1972, nonché

“dei principi generali desumibili dall'ordinamento nazionale e da quello comunitario in materia di obbligatorietà del contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente”,

in riferimento al capo della decisione impugnata nel quale era stata ritenuta **non sussistente l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale.**

Con il **secondo motivo**, il ricorrente denunciava poi l'omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 c.p.c., sulla questione (prospettata in primo grado e reiterata nelle controdeduzioni d'appello) inerente l'applicazione, ad opera dell'Ufficio, di *“una percentuale di ricarico unica”*, in luogo di quella media

ponderata, sulla vendita di articoli di abbigliamento diversi ed eterogenei.

Le valutazioni di Cassazione

La prima censura, secondo la Corte, era fondata nei termini di seguito evidenziati.

Le Sezioni Unite della Corte hanno infatti affermato (Cass. n. 24823/2015) 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; mentre 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”.

Le Sezioni Unite hanno quindi precisato che le garanzie fissate nell'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000, trovano applicazione esclusivamente

"in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente",

valutati il dato testuale della rubrica ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e, soprattutto, quello del primo comma dell'art. 12 L. n. 212/2000 (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite in loco), che, esplicitamente, si riferisce agli

"accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali",

ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui all'art. 52, c. 1, d.p.r. 633/1972, richiamato, in tema di imposte dirette dall'art. 32, c. 1, d.p.r. 600/1973 e, in materia di imposta di registro, dall'art. 53-bis d.p.r. 131/1986, ipotesi tutte

"caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali".

Inoltre l'Ufficio, al di fuori degli

"accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei ove si svolge l'attività imprenditoriale o professionale, può emettere l'avviso di accertamento anche in assenza di un processo verbale che attesti la chiusura dell'attività istruttoria, in difetto di norme che impongano un obbligo di verbalizzazione e laddove sia prevista una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisce pienamente la partecipazione e l'interlocuzione del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento

(Cass. n. 7960/2014, in tema di accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore; Cass. n. 14027/2012)"

Nella specie, dunque, non era contestato che si verteva in ipotesi di controllo fiscale eseguito, per l'anno 2009, a seguito di controllo contabile ai sensi degli artt. 39 e 41-bis DPR 600/1973.

E la sentenza della Commissione Tributaria Regionale non era dunque in linea con i principi di diritto sopra richiamati, in quanto, esclusivamente con riguardo all'IVA, tributo armonizzato, occorreva verificare se, a fronte del mancato rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale, effettivamente

"in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

Conclusioni

In conclusione, **manca una clausola generale di obbligo di contraddittorio in campo tributario, tranne che per i tributi armonizzati.**

Così aveva peraltro stabilito la Cassazione anche con la sentenza n. 26117 del 30.12.2015.

Nel caso di specie, a seguito di notifica di questionario e successiva richiesta di documentazione, veniva emesso avviso di accertamento.

Su appello dell'Ufficio la CTR, ieri come oggi, osservava che, non essendosi verificati accessi o ispezioni nei locali della contribuente, non operavano le garanzie previste dall'art. 12 L. n. 212/2000, ed in particolare l'obbligo di emanazione dell'avviso solo dopo la scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del PVC.

La ricorrente sosteneva allora in Cassazione che l'applicabilità del termine di dilazione non è in realtà limitata ai soli casi di verifica presso il contribuente, ma riguarda ogni caso di reperimento di documenti.

I giudici di legittimità, richiamando proprio la pronuncia delle Sezioni Unite (Cass. n. 24823 del 09.12.2015) richiamata anche oggi nella sentenza in commento, evidenziavano però che le garanzie fissate dall'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000 trovano applicazione solo in relazione ad accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali ove si esercita l'attività del contribuente, [mancando dunque nel nostro Ordinamento una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale](#).

Anche in quel caso veniva comunque evidenziato che, in base al diritto sancito dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, tuttavia, quanto meno per i tributi armonizzati, 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, trovando tale diritto un limite solo in restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale.

Come affermato dalla giurisprudenza comunitaria l'atto lesivo può del resto essere annullato solo se, in mancanza dell'irregolarità relativa al contraddittorio, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso ed è pertanto onere del contribuente dimostrare le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

NdR: Potrebbe interessarti anche...

[Gli accertamenti senza obbligo di contraddittorio](#)

[Gli obblighi informativi ex articolo 12 dello Statuto del contribuente non sono previsti a pena di nullità](#)

6 marzo 2017

Giovambattista Palumbo