

IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE: OBBLIGO O FACOLTÀ? UNA PANORAMICA SULLE RECENTI PRONUNCE DELLA SUPREMA CORTE.

(*)

Di *Riccardo Balducci* e *Jenni Bernardini* dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Rimini.

Cenni generali e profili giurisprudenziali

PREMESSA

Uno dei temi più dibattuti nell'ultimo periodo in materia di contenzioso tributario riguarda l'esistenza o meno nel nostro ordinamento di un obbligo generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria. Se con la sentenza di Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667 si era riconosciuto il diritto al contraddittorio quale diritto cui dare attuazione anche in mancanza di espressa previsione normativa, con la più recente sentenza Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823, si è di fatto negato che l'attivazione del contraddittorio nel procedimento tributario costituisca principio immanente dell'ordinamento introducendo - oltretutto - una disparità di trattamento a seconda che la materia del contendere coinvolga

tributi c.d. "armonizzati"¹ o "non armonizzati". Di seguito, dopo una breve panoramica sulla normativa in tema di obbligatorietà del contraddittorio nel processo tributario a livello nazionale e a livello comunitario, si approfondirà la contraddizione del recente orientamento giurisprudenziale, in particolare evidenziando il contrasto tra i contenuti delle due Sentenze sopramenzionate.

IL CONTRADDITTORIO
ENDOPROCEDIMENTALE
NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE
Nell'ordinamento nazionale esistono alcune norme che stabiliscono l'obbligatorietà del contraddittorio

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

¹ Per tributo "armonizzato" si intende un tributo regolamentato dall'Unione Europea, come ad es. IVA, dogane e accise.

nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria in specifiche ipotesi di accertamento. La più rilevante è quella prevista dall'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto del contribuente d'ora in avanti)) in riferimento ad accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente, ma si annoverano anche l'art. 10 della Legge 8 maggio 1998 n. 146 in materia di accertamenti da studi di settore, l'art. 6 dello Statuto del contribuente per quanto concerne la liquidazione automatica delle dichiarazioni, l'art. 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per i controlli formali, il nuovo art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 per gli accertamenti sintetici e il nuovo art. 10-bis sempre dello Statuto del contribuente per gli accertamenti da abuso del diritto.

Tuttavia, nonostante esista una tassativa previsione di casi specifici in cui il contraddittorio endoprocedimentale è d'obbligo, ad oggi non esiste una disposizione che imponga per qualsivoglia tipologia di controllo l'obbligo generalizzato del contraddittorio nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria.

IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE NELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea enuncia all'art. 41 comma 2 *“il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio”*. La centralità di questo diritto del contribuente è stata anche recentemente ribadita dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la

sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Wortwide Logistics BV, che richiama una precedente sentenza del 18 dicembre 2008 nella in causa C-349/07 Sopropè -Organizações de Calçado Lda.,

Con questa Sentenza i giudici hanno affermato alcuni principi fondamentali:

- il contribuente può sempre far valere davanti al giudice nazionale il mancato esperimento del contraddittorio preventivo;
- il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale deve ritenersi leso anche quando, nonostante questi conservi la possibilità di far valere la propria posizione in una fase successiva all'emissione del provvedimento, non sia consentito dalla normativa nazionale di ottenere la sospensione dell'esecuzione di un provvedimento da parte dei destinatari,;
- il legislatore nazionale può stabilire limitazione al diritto al contraddittorio (non essendo previste condizioni dal diritto europeo) purché queste siano giustificate e proporzionali, ovvero tali da non rendere eccessivamente difficile o impossibile l'esercizio del diritto stesso;
- la possibilità di annullare la decisione adottata al termine di un processo in caso di violazione del diritto al contraddittorio, ma solo se in caso di attivazione di contraddittorio si sarebbe evidenziato un risultato diverso (questo per evitare un utilizzo meramente strumentale del

contraddittorio da parte del contribuente).

Chi eccipisce il difetto di contraddittorio ha dunque l'onere di dimostrare che, nel caso questo fosse stato realizzato, avrebbe permesso di introdurre dei temi che avrebbero potenzialmente apportato delle modifiche rilevanti al quadro istruttorio che ha condotto alla decisione finale. Il vizio rileva soltanto quando l'omesso contraddittorio segnala una lesione sostanziale; essa si concretizza nella preclusione al contribuente della ragionevole possibilità di difendersi in maniera non pretestuosa, possibilità che avrebbe potuto modificare a monte il quadro di riferimento per l'emissione dell'atto di accertamento.

GIURISPRUDENZA NAZIONALE.
ORIENTAMENTO CONTRASTANTE DELLE
RECENTI SENTENZE DELLA CORTE DI
CASSAZIONE A SEZIONI UNITE N. 19667
DEL 2014 E N. 24823 DEL 2015

Con la già citata sentenza di Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667 è stata riconosciuta la fondamentale rilevanza del diritto al contraddittorio, affermando l'esistenza di "un principio generale del contraddittorio" applicabile anche al di fuori dei casi in cui esista un obbligo ricavabile da specifiche disposizioni. La sentenza sopra richiamata individua la fonte di tale principio in una pluralità di principi e di disposizioni di diritto positivo. In primo luogo viene segnalato che la Legge 7 agosto 1990 n. 241 all'art. 21 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari. Sempre

nell'ambito della disciplina generale del procedimento amministrativo, le Sezioni Unite individuano nell'art. 7 della Legge 7 agosto 1990 n. 241 un ulteriore elemento a supporto dell'esistenza di un obbligo generalizzato al contraddittorio nel nostro ordinamento, nella parte in cui impone la comunicazione dell'avvio del procedimento.

Ad ulteriore supporto di tale tesi si aggiunge il riferimento allo Statuto del contribuente, costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è sia quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole di efficienza e trasparenza, ma anche quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente riproducendo alcune delle fondamentali regole richiamate dalla Legge 7 agosto 1990 n. 241, richiamando gli art. 5², 6³, 7⁴, 10⁵ e 12⁶. Secondo la Suprema Corte "da

² L'art. 5 (Responsabile del procedimento) è richiamato nel punto in cui obbliga l'amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni normative in materia tributaria per la manifesta ragione della loro molteplicità e per la loro spesso imprevedibile mutevolezza.

³ L'art. 6 (Compiti del responsabile del procedimento) è citato richiamando l'obbligo dell'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario, dandone comunicazione al luogo di domicilio ed informando lo stesso circa ogni fatto e/o circostanza a sua conoscenza da cui possa derivargli un danno, permettendogli di integrare e/o correggere gli atti prodotti da cui possa derivare il riconoscimento di un credito o altro vantaggio.

⁴ L'art. 7 (Comunicazione di avvio del procedimento) è richiamato per quanto attiene l'obbligo alla motivazione degli atti.

⁵ L'art. 10 (Diritti dei partecipanti al procedimento) al comma 1 fissa il principio secondo cui i rapporti tra amministrazione e contribuente sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

⁶ L'art. 12 (Procedimenti attributivi di vantaggi economici) al comma 2 prevede il diritto del contribuente di essere informato circa le motivazioni che abbiano dato luogo all'attività di rettifica degli

questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella fase “precontenziosa” o “endo-procedimentale, 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 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.”

Le Sezioni Unite rafforzano la valorizzazione del diritto al contraddittorio attraverso il puntuale richiamo di alcune importanti sentenze della Suprema Corte⁷ e richiamando ai principi comunitari secondo i quali il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell’adozione di qualsiasi decisione, che possa incidere in modo negativo nei suoi interessi, costituisce

imponibili, con conseguente ricalcolo delle relative imposte.

⁷ Cass., sez. un., 13 luglio 2007, n. 16412 (vizio della sequenza procedimentale in caso di avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella); Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635 (contraddittorio endoprocedimentale imprescindibile in caso di accertamento standard/studio di settore); Cass., sez. un., 29 luglio 2013, n.18184 (inosservanza termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento determina l’illegittimità dell’atto impositivo emesso *ante tempus*); Cass., 4 luglio 2014, n.15311 (obbligo dell’Amministrazione a comunicare al contribuente l’esito del controllo formale con indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica delle imposte entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione).

un principio fondamentale del diritto dell’Unione, essendo sancito dall’art. 41, par. 2 e dagli artt. 47⁸ e 48⁹ della Carta dei diritti fondamentali, ricordando anche le sentenze della Corte di Giustizia dell’Unione Europea del 18 dicembre 2008 e del 3 luglio 2014.

La Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, con la Sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 è arrivata invece a conclusioni completamente differenti: i supremi giudici hanno affermato che a differenza del diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, in assenza di specifica prescrizione, non pone in capo all’Amministrazione Finanziaria che si accinga ad adottare un accertamento nei confronti di un contribuente un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale la cui violazione comporterebbe l’invalidità dell’atto. In particolare, la Sentenza richiama l’art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente escludendo che lo stesso imponga un generalizzato diritto al contraddittorio in fase di istruttoria, in quanto tale norma troverebbe specifica applicazione solo in relazione ad accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche effettuati presso i locali dei contribuenti. La Suprema Corte passa successivamente ad analizzare la Legge 7 agosto 1990 n. 241, contenente le norme generali relative al procedimento amministrativo, desumendo che anche da questa fonte non si possa evincere

⁸ Art. 47 – Diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale.

⁹ Art. 48 – Presunzione di innocenza e diritti alla difesa.

l'obbligo generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale. Detta norma prevede l'obbligo di comunicare al contribuente l'avvio del procedimento al fine di poter consentire a quest'ultimo di partecipare prima dell'adozione del provvedimento definitivo escludendo espressamente "*i procedimenti tributari per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*". La sentenza enuncia, infine, una netta differenza per quanto concerne i procedimenti che coinvolgono tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati" a livello comunitario: in caso di tributi "non armonizzati" (es. IRES, IRAP, IRPEF) non sussisterebbe alcun obbligo per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, mentre, con riferimento ai tributi "armonizzati" (es. IVA), il mancato rispetto di tale obbligo comporterebbe l'invalidità dell'atto soltanto quando il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto fare valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. In capo al contribuente, inoltre, vi sarebbe quindi l'onere di dimostrare che l'opposizione delle proprie ragioni non è puramente pretestuosa e tale da configurarsi - in relazione al canone generale di correttezza e buona fede - sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale per le quali è stato predisposto.

La conclusione a cui giungono i Supremi Giudici con tale sentenza non appare condivisibile, in quanto escludere l'esistenza di un obbligo generalizzato al contraddittorio per i

tributi "non armonizzati", diversamente da quanto riconosciuto per i tributi "armonizzati", comporterebbe una violazione dei precetti costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza.

Si ritiene importante menzionare anche l'ordinanza n. 736 depositata il 18 gennaio 2015 dalla C.T.R. di Firenze che ha richiesto alla Corte Costituzionale di pronunciarsi sull'argomento. L'ordinanza riporta, dopo una breve premessa sull'evoluzione giurisprudenziale in materia richiamando le sentenze n. 19667/2014 e 24823/2015 della Suprema Corte, i dubbi di legittimità costituzionale di quest'ultima sentenza. Nell'ordinanza viene affermato che, poiché l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente all'Amministrazione, il contraddittorio amministrativo rappresenta lo strumento atto a garantire il diritto di difesa dell'art. 24 Cost. e permette altresì che le parti si collochino in "condizioni di parità" e che il processo risulti giusto come prescrive l'art. 111 della Costituzione. Sempre secondo i giudici fiorentini, appare irragionevolmente discriminatorio riconoscere il diritto al contraddittorio solo a quei contribuenti che hanno subito accesso o verifica nei locali e non anche nei confronti di coloro che non li hanno subiti, come nel caso in cui viene redatto un accertamento a carico di un soggetto in base a documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nell'azienda di quest'ultimo, e il primo contribuente si vede recapitare un avviso di accertamento esecutivo senza

avere avuto alcun preavviso e possibilità di difesa.

L'orientamento della sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 appare lesivo dei precetti costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza, in quanto va a distinguere le garanzie poste a tutela del contribuente non soltanto in base al tipo di accertamento, ma anche in base alla tipologia del tributo. Dette disparità di trattamento andrebbero a creare non poche difficoltà dal punto di vista applicativo per due ordini di ragioni:

- per quanto riguarda la tipologia di accertamento (accesso, ispezioni e verifiche vs. controlli "a tavolino"): i contribuenti sottoposti ad accessi, ispezioni e verifiche hanno diritto di ricevere copia del verbale conclusivo delle operazioni e di realizzare un contraddittorio preventivo, mentre i contribuenti sottoposti a controlli a "tavolino" verranno a conoscenza delle pretese dell'Ufficio solo successivamente alla ricezione dell'avviso di accertamento. Preme sottolineare che proprio questi ultimi sono i casi in cui è maggiormente necessario un confronto preventivo con l'Amministrazione Finanziaria, in quanto in caso di verifiche in azienda si ha, comunque, un confronto costante con i verificatori.

- per quanto concerne il differente trattamento in base al tipo di tributo (tributo "armonizzati" vs. tributi "non armonizzati"), la distinzione oltre che irragionevole, appare anche di difficile applicazione dal punto di vista operativo: si pensi all'accertamento effettuato nei confronti di una società o

di un imprenditore che conduca al recupero di maggiori ricavi ai fini delle imposte sui redditi e conseguentemente anche di una maggiore imposta IVA. Si verificherebbe il caso paradossale che l'Ufficio dovrebbe attivare il contraddittorio solo per l'IVA ma non per le imposte sui redditi quand'anche si basino sugli stessi identici fatti.

CONCLUSIONI

In seno alla Suprema Corte allo stato attuale vi sono due distinti orientamenti sul tema dell'esistenza o meno dell'obbligatorietà generalizzata al contraddittorio endoprocedimentale; permangono, dunque, forti dubbi ed incertezze applicative, che si auspica possano essere dipanati quanto prima da un pronto intervento della Corte Costituzionale. Tale intervento si rende, oltre che urgente, assolutamente necessario, affinché il contribuente possa conoscere in maniera definitiva l'orientamento giurisprudenziale in materia, a prescindere da quella che sarà la soluzione prescelta, garantendo, quindi, la certezza del diritto.