

La Corte costituzionale non decide: diritto al contraddittorio ancora a doppio binario

# Controlli a tavolino, tutele ko

## Annullabilità degli atti in base alla tipologia dei tributi

Pagina a cura  
di **STEFANO LOCONTE**  
e **IRENE BARBIERI**

In caso di controlli a tavolino la chance di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo, emesso senza la partecipazione anticipata del destinatario, rimane variabile a seconda che il tributo oggetto di accertamento sia armonizzato o non armonizzato.

Dopo la recente pronuncia della Corte costituzionale (ordinanza n. 187 del 13 Luglio 2017), chiamata ad esprimersi circa la legittimità dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000 nella parte in cui garantisce la preventiva audizione del contribuente solo per le verifiche in loco, lo scenario non pare cambiato.

La norma citata assicura esclusivamente al soggetto sottoposto ad «accesso», «ispezione» o «verifica» nei locali di sua pertinenza un lasso di tempo, pari a 60 giorni dal rilascio del verbale redatto a chiusura delle operazioni, per presentare eventuali osservazioni e richieste all'Ufficio, con il conseguente divieto, in capo a quest'ultimo, di formalizzare la pretesa erariale prima del decorso del suddetto periodo sospensivo, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Il contraddittorio preventivo parrebbe, perciò, escluso nelle ipotesi in cui il controllo fiscale venga realizzato internamente presso le sedi degli Uffici, ossia «a tavolino».

Visti i dubbi suscitati dalla formulazione testuale dell'art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, la giurisprudenza è stata costretta più volte a intervenire in via suppletiva, per chiarire quale operatività vanti, nel nostro ordinamento, il principio del contraddittorio endoprocedimentale.

A fare la differenza tra le diverse sentenze sul punto è stata, in particolare, la n. 24823/2015 con cui la Cassazione a sezioni unite, mutando decisamente rotta rispetto al passato, ha relegato il presidio del contraddittorio preventivo alle sole ipotesi di accertamenti svolti direttamente presso i locali in cui il contribuente esercita la propria attività professionale, considerate le modalità di svolgimento tipicamente invasive delle verifiche in loco che giustificano, pertanto, un dialogo anticipato con il soggetto interessato.

Non così nell'eventualità in cui il controllo fiscale si snodi all'interno degli Uffici, previa disamina di elementi valutativi reperiti aliunde, attingendo dallo stesso soggetto, da altre autorità nell'ambito

### La valenza del contraddittorio preventivo

La giurisprudenza prima e dopo le Sezioni Unite sent. n. 24823/2015

**Cassazione,**  
n. 18184/2013  
n. 19667/2014  
n. 19668/2014

L'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, comporta l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza

**Cassazione,**  
n. 11283/2016  
n. 11471/2017

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi «armonizzati» di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, mentre, per quelli «non armonizzati», non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, lo è solo ove ciò risulti specificamente sancito

### Norme interne disapplicabili

Il giudice nazionale dovrà assicurare, attraverso le sue sentenze, piena attuazione al principio del contraddittorio endoprocedimentale, quand'anche questo implicasse la disapplicazione di norme interne contrastanti, dalla cui indefettibilità scaturisce perciò sempre la caducazione dell'atto impositivo eventualmente adottato in spregio di un confronto anticipato con il contribuente.

Questo in conformità all'orientamento dei giudici Ue che, in disaccordo con la giurisprudenza nostrana sulla portata delle garanzie partecipative, già nel 2008 con la famosa sentenza Sopropè (18/12/08, in causa C-349/07) avevano definito il contraddittorio endoprocedimentale principio fondamentale dell'ordinamento comunitario. Hanno poi ribadito la pervasività dell'interlocuzione anticipata anche in una serie di pronunce successive (Corte giust. Ue, Grande Sez., n. 276/12 del 2013, Jiri Sabou; Corte giust. Ue, Sez. V, n. 129/13 del 2014, Kamino International Logistics), sfruttando il varco aperto

dallo stesso art. 41 della Carta di Nizza, alla stregua del quale la preventiva audizione dell'interessato appare prodromica all'adozione di un qualsiasi provvedimento, da parte dell'amministrazione, potenzialmente in grado di ledere gli interessi del destinatario.

La Corte di giustizia, quindi, non ha tardato a riconoscere l'endemicità del contraddittorio preventivo quale logico corollario del diritto di difesa, la cui ratio verrebbe irrimediabilmente svilita qualora venisse negata al soggetto la possibilità di esporre le proprie considerazioni in ordine agli elementi sui quali l'Ufficio intende costruire la pretesa erariale. Pertanto, le amministrazioni degli Stati membri risultano gravate dall'obbligo di riservare all'interessato un congruo lasso di tempo per la presentazione di eventuali rilievi difensivi. E ciò, aggiunge la Corte, in ogni materia di competenza dell'Ue e persino nell'ipotesi in cui la normativa comunitaria applicabile al caso di specie non dovesse prevederlo espressamente.

di un rapporto di collaborazione o da terzi.

In simili ipotesi infatti, in difetto dell'autoritativa intrusione dell'amministrazione finanziaria nei luoghi di pertinenza del contribuente, non si riscontrerebbero analoghe esigenze di tutela.

Una volta negata, quindi, portata diffusa al contraddittorio endoprocedimentale, gli Ermellini, interrogandosi circa la sorte degli accertamenti emessi prima del decorso dei 60 giorni dal rilascio del pvc, sono giunti a delineare una vera e propria contrapposizione tra quelli aventi ad oggetto i tributi cosiddetti «armonizzati», di competenza dell'Ue (Iva, Dogane e accise) e quelli «non armonizzati», in quanto assoggettati al solo diritto nazionale, come Ires e Irap.

Per questi ultimi i giudici di Piazza Cavour hanno escluso che sussista, in capo all'ente impositore, l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo se non nella misura in cui a decretarlo

l'amministrazione finanziaria abbia dovuto fronteggiare situazioni di «particolare e motivata urgenza», idonee a giustificare il sacrificio del diritto al contraddittorio e ad assicurare validità al relativo atto impositivo.

Al contrario, nell'eventualità in cui non vi sia stato contraddittorio prima dell'adozione di un avviso di accertamento concernente tributi armonizzati, il conseguente atto, anche in assenza di una norma espressa, verrà caducato sempre se il contribuente dimostri il diverso risultato istruttorio che avrebbe potuto ottenere ove fosse stato messo nelle condizioni di far valere, per tempo, i propri rilievi difensivi.

È facile immaginare quindi, che dalla dicotomia deli-

neata tra tributi armonizzati e non armonizzati, specie se accertati nell'ambito di una medesima verifica fiscale, potrebbero discendere ingiustificate disparità di trattamento tra contribuenti controllati in loco e contribuenti controllati a tavolino, con un'inaccettabile violazione, in primis, del principio di uguaglianza ex art 3 Cost., oltre che del diritto di difesa di cui all'art.24 Cost, da garantirsi in ogni stato e grado del procedimento, incluso quello tributario.

Senza contare che il periodo di stand-by prima dell'adozione dell'atto impositivo risponde non solo all'esigenza di attenuare il carattere impositivo del rapporto d'imposta, attesa l'indubbia preminenza dell'Amministrazione finanziaria sul soggetto passivo, ma anche alla necessità di assicurare una cognizione sul fatto quanto più ampia possibile per addivenire ad un controllo fiscale esaustivo. Si pensi al fatto che alla stregua degli elementi prodotti, durante il confronto, dall'interessato, l'Ufficio, venendo a conoscenza di allegazioni probatorie dapprima sconosciute, possa concludere in tempo utile in ordine all'infondatezza della pretesa erariale, risparmiando risorse preziose.

Se tant'è, allora l'interlocuzione con il contribuente già durante la fase istruttorio diventa strumentale al buon andamento e all'imparzialità della pubblica amministrazione; standard operativi questi che, a mente dell'art. 97 Cost., verrebbero violati in presenza di avvisi di accertamento ante tempus, da annullare in quanto illegittimi.

In ultimo, attesa l'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale nel diritto dell'Ue, è stato ravvisato un profilo di incompatibilità altresì con l'obbligo, posto in capo allo Stato dall'art. 117 della Costituzione, di rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

Sono queste le ragioni che hanno indotto i giudici della Commissione tributaria regionale di Firenze a sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 comma 7 dinnanzi alla Consulta.

Un'occasione questa, tuttavia, andata persa.

Con l'ordinanza n. 187 del 13 luglio, infatti, la Corte costituzionale si è limitata a dichiarare manifestamente inammissibile la questione a causa della lacunosa descrizione della fattispecie oggetto del giudizio principale. Il tema, insomma, rimane tutt'ora irrisolto.