

Il principio fissato dalla giurisprudenza, in assenza di un obbligo previsto dal sistema

# Contraddittorio, mai più senza La mancata previsione viola diritto interno e comunitario

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E DARIA PASTORIZIA

**V**iola il diritto di difesa e il canone di proporzionalità, nonché i principi di imparzialità, ragionevolezza, capacità contributiva, giusto processo e buona amministrazione la mancata previsione di un generale obbligo al contraddittorio nella fase immediatamente precedente all'istruzione e alla formazione di ogni avviso di accertamento.

Queste le principali censurazioni che, facendo leva sul dato comunitario e interno, sono state mosse nei confronti degli atti impositivi adottati in assenza di una «decisione partecipata», generando un vero e proprio ciclone giurisprudenziale che negli ultimi anni ha investito la questione conducendola più volte a un bivio di incostituzionalità.

Se è vero che il sistema giuridico interno non prevede un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, d'altro canto, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa, l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa previsione normativa.

Secondo una parte della giurisprudenza formatasi sull'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, la norma, stante il suo tenore letterale, limiterebbe l'applicazione delle garanzie di carattere procedimentale soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove il contribuente esercita l'attività imprenditoriale o professionale. In altri termini, l'obbligo di formazione di un verbale di chiusura delle operazioni, di rilascio di copia del medesimo al contribuente, la facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e il corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle, il divieto dell'Ufficio di emettere l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale (salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza), non opererebbero allorché gli atti fiscali derivino da verifiche effettuate c.d. «a tavolino» presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministra-

Tesi a confronto	
La tesi dell'Agenzia	La tesi del contribuente
Non esiste una norma che imponga all'A.F. di attivare con l'interessato un contraddittorio preventivo all'emissione di un avviso di accertamento.	L'attivazione del contraddittorio preventivo è principio immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di espressa previsione normativa.
Le garanzie di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente si applicano limitatamente ai cd. «tributi armonizzati» e solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio delle attività imprenditoriale o professionale.	Poiché la norma tutela la difesa e l'affidamento dell'accertamento (non il luogo della verifica) è nullo anche l'accertamento «a tavolino» senza preventivo contraddittorio, obbligatorio ogni volta che l'atto è destinato a pregiudicare diritti e interessi del contribuente, anche se riguarda tributi «non armonizzati».
Non esiste alcuna norma nell'ordinamento tributario che stabilisca la sanzione della nullità dell'avviso di accertamento emesso e notificato senza contraddittorio preventivo.	La mancata previsione del contraddittorio preventivo viola il canone di proporzionalità, il diritto di difesa e i principi di imparzialità, giusto processo, buon andamento dell'amministrazione, capacità contributiva e ragionevolezza.

zioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (così, Cass. nn. 446/13, 2360/13, 25515/13, 7598/14, 13588/14, 15583/14, 21391/14, 12023/15).

La questione ha registrato, tuttavia, sensibili contrasti in giurisprudenza, che, pur senza pretesa di esaustività, pare d'uopo analizzare.

Chiamate a pronunciarsi circa la validità dell'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine dilatorio di cui al citato art. 12, le Sezioni unite della Corte di cassazione, con la sentenza 29 luglio 2013, n. 18184, decidendo in senso difforme dalle precedenti pronunce, si sono arrestate in favore di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio preventivo, quale espressione di principio immanente all'ordinamento nazionale e a quello europeo, affermando l'obbligatorietà ogni qual volta sia normativamente previsto un modello procedimentale di comunicazione tra Fisco e contribuente, prima della notifica dell'atto impositivo.

Di lì a poco, con le sentenze gemelle nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014 le sezioni unite, dopo aver premesso che lo Statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'Amministrazione fi-

nanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, hanno chiarito che l'atto impositivo deve sempre essere preceduto dalla notificazione di una comunicazione con cui l'Amministrazione estrinsechi la sua pretesa, con la possibilità per il contribuente, entro un termine definito, di presentare le proprie osservazioni, e il correlativo obbligo di chi la pretesa la esercita di tenerne conto, con conseguente divieto di notifica dell'atto prima della scadenza del termine (così anche Cass., 27 luglio 2016, n. 15616).

Solo un anno più tardi, con un significativo dietrofront, le stesse sezioni unite, con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, hanno delimitato l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale ai soli atti emessi a seguito di attività di accesso, ispezione o verifica e con la medesima pronuncia ha altresì formulato un principio di diritto basato sulla distinzione tra «tributi armonizzati» (in particolare l'Iva), per i quali, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unio-

ne, la violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo 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

**L'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa previsione normativa**

fosse stato tempestivamente attivato e «tributi non armonizzati» (in particolare quelli indiretti) per i quali l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito dalle norme interne.

Al più recente orientamento delle sezioni unite del 2015, tuttavia, non sembrano uniformarsi i Collegi di merito. Per prima, la Ctr della Toscana, sollevando la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, legge 212/2000, tuttora al vaglio della Consulta, nell'ordinanza 18 gennaio 2016, n. 736 ha censurato severamente la sentenza delle sezioni unite affermando come la stessa riporti l'orologio all'indie-

tro di almeno trent'anni, a prima della legge sul procedimento amministrativo, dello Statuto dei diritti del contribuente, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e di numerose pronunce della Corte di giustizia sul diritto al contraddittorio.

Estremamente critica anche la Ctr di Reggio Emilia che, con la sentenza 19 gennaio 2016, n. 59, ha affermato che è illegittimo l'accertamento effettuato «a tavolino», in assenza di preventivo contraddittorio, in quanto questo, correttamente inteso quale «diritto fondamentale dell'Unione europea», è obbligatorio in ogni caso, e anche per i tributi «non armonizzati». Diversamente ragionando si realizzerebbe una disparità di trattamento tra fattispecie analoghe, con violazione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della p.a., di capacità contributiva, di ragionevolezza e diritto di difesa (contra, Ctr Abruzzo, n. 203/16).

In senso analogo la Ctp di Siracusa, pur dando atto degli opposti orientamenti giurisprudenziali, con l'ordinanza n. 565 del 17 giugno scorso ha rilevato l'insuperabilità delle disposizioni di diritto europeo.

Richiamando i principi espressi dagli art. 1, prot. 1 e 6 della Convenzione europea e dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue, il Collegio ha nuovamente rimesso alla Consulta la questione di incostituzionalità della mancata previsione di un obbligo di contraddittorio preventivo.

Invero, l'emissione di un atto impositivo destinato in breve tempo a divenire titolo esecutivo dando luogo all'esproprio dei beni del contribuente, viola il canone di proporzionalità se commisurato ai fini perseguiti e l'acquisizione di elementi di prova nel corso dell'istruttoria presso gli uffici finanziari, in carenza di contraddittorio, è suscettibile di pregiudicare un'efficace difesa da parte del contribuente nella successiva fase processuale, con conseguente compromissione del principio di parità delle armi (e quindi del «giusto processo») nonché con irragionevole dilatazione dei tempi processuali. La sorte dell'art. 12, comma 7, legge 212/2000 è ora nelle mani della Consulta. A essa spetta il compito di definire la portata di una norma che continua a far parlare di sé, dentro e fuori le aule di giustizia, e che appare ormai giunta al bivio d'incostituzionalità.