

CONTENZIOSO

Redditometro e obbligo di contraddittorio

di **Luigi Ferrajoli**

Le garanzie fissate nell'articolo 12, comma 7, della L. 212/2000 trovano applicazione solo in relazione agli **accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali** ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o meno comportato constatazione di violazioni. Tra gli **accertamenti** cosiddetti **a tavolino** rientra, in particolare, il redditometro (nella specie applicato), per il quale il legislatore ha imposto l'obbligo del contraddittorio solo a partire dal D.L. 78/2010.

Tale principio è stato affermato dalla Corte di Cassazione **nella sentenza n. 13227/2016**, nella quale i Supremi Giudici - dopo avere richiamato la **sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015**, che ha chiarito che le garanzie fissate nell'articolo 12, comma 7, della L. 212/2000 trovano applicazione unicamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente - hanno affermato che **tra i cosiddetti "accertamenti a tavolino" rientra il caso del redditometro** per il quale il legislatore ha imposto l'obbligo del contraddittorio con il D.L. 78/2000.

Nel caso oggetto della sentenza in rassegna la CTR aveva annullato l'atto impositivo notificato al contribuente per violazione dell'**articolo 12, comma 7, della L. 212/2000** affermando che **tale disposizione trovava applicazione anche in materia di accertamento redditometrico** effettuato senza alcun accesso nei locali dell'impresa e per il quale l'ufficio aveva regolarmente inviato al contribuente il questionario con la richiesta di informazioni in relazione agli indici di capacità contributiva accertati, al quale il contribuente aveva risposto inviando le informazioni richieste in contraddittorio con l'Ufficio. Secondo i giudici di appello l'articolo 12, comma 7, della L. 212/2000 impone all'Ufficio un **obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione dell'atto impositivo** quale atto in grado di incidere in maniera unilaterale sulla sfera giuridica del contribuente. La Corte di Cassazione ha censurato tale affermazione ribadendo che **il diritto nazionale**, a differenza del diritto comunitario, **non pone a carico dell'Amministrazione fiscale** che si accinge ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in mancanza di una specifica prescrizione, **un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale** comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. In tema di tributi "non armonizzati" l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale sussiste solo in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti **specificatamente sancito**, mentre in tema di tributi "armonizzati", trovando applicazione direttamente il diritto comunitario, la violazione dell'obbligo del contraddittorio comporta in ogni caso **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 attivato, e tali ragioni si manifestino non meramente pretestuose.

La sentenza in commento appare interessante in quanto la Cassazione risponde **all'eccezione di illegittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7, della L. 212/2000**, come interpretato dalle Sezioni Unite nella citata sentenza n. 24823/2015 (già sollevata dalla C.T.R. Toscana con ordinanza n. 736/1/2015 e ribadita dal contribuente nel caso in esame) per violazione degli articoli 3, 97, 24 e 111 Cost., sostenendo che **tale questione sia manifestamente infondata**. Secondo la Cassazione, il dato testuale della norma in esame, tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale alle sole "verifiche in loco", **non è da ritenersi "irragionevole" in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche**, caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione finanziaria nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che giustifica, quale **controbilanciamento**, il contraddittorio al fine di correggere e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali. Siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi (verifica "in loco" e verifica "a tavolino") giustifica e rende non irragionevole il **diverso trattamento normativo** delle stesse. L'**insussistenza** nell'ordinamento nazionale tributario di una **clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale** non violerebbe, secondo la Corte di Cassazione, neppure gli articoli 24 e 111 Cost. atteso che, come già affermato dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 24823/2015 le garanzie di cui all'articolo 24 Cost. attengono direttamente all'ambito giudiziale, ed il giudizio tributario, pur nella sua particolarità, è comunque **rispettoso del principio della parità delle armi**.

Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 ►►
CON LUIGI FERRAJOLI
Milano dal 21 ottobre