

## ACCERTAMENTO

---

### ***Contraddittorio preventivo: ancora incerto l'ambito di applicazione***

di Lucia Recchioni

Continua ad esserci incertezza in materia di **obbligo al contraddittorio preventivo** a seguito dei **controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori**: la **Corte Costituzionale**, infatti, non ha aiutato a chiarire la questione, dichiarando **inammissibile**, con tre distinte ordinanze, la **questione di legittimità costituzionale** sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa e dalla Commissione tributaria regionale della Campania ([Corte Costituzionale, Ordinanze 13 luglio 2017, n. 187, n.188, n. 189](#)).

Ad oggi, quindi, i contribuenti continuano a doversi affidare ad una **giurisprudenza ondivaga** che solo in alcuni casi riconosce il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo.

Merita infatti di essere ricordato che, nel nostro ordinamento, il **diritto al contraddittorio** è previsto dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), in forza del quale, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare, entro **sessanta giorni**, osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori: l'avviso di accertamento non può quindi essere emanato prima della scadenza del predetto termine.

Tuttavia la norma si ritiene applicabile limitatamente ai **controlli effettuati tramite accessi, ispezioni o verifiche** sui luoghi di riferimento del contribuente, ragion per cui, per i **controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori** (c.d. "**accertamenti a tavolino**") dubbi sorgono in merito all'esistenza di un **principio generale** di obbligo al contraddittorio preventivo.

Deve in primo luogo essere chiarito che un principio generale di obbligo al contraddittorio può sicuramente essere richiamato per i **tributi armonizzati**, "*in relazione ai quali detto obbligo è desumibile dell'articolo 41 della **Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea**, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 e sempre che, come più volte ribadito dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, l'interessato abbia dato prova dell'incidenza effettiva della violazione sulla formazione dell'atto che ha recato pregiudizio allo stesso*" ([Corte Costituzionale, Ordinanza 13 luglio 2017, n. 187](#)).

Con riferimento, invece, ai **tributi non armonizzati**, non è possibile individuare un orientamento giurisprudenziale univoco.

Una delle pronunce più recenti ([Corte di Cassazione, ordinanza 19 aprile 2017, n. 9823](#)), richiamando la precedente sentenza della stessa Corte ([Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823](#)) ha stabilito che “*in caso di **accertamenti "a tavolino"** (come nella specie, traendo origine il controllo da verifiche bancarie e non anche da accessi, ispezioni e verifiche nei locali del contribuente), **non sussiste** per l'Amministrazione finanziaria alcun **obbligo di contraddittorio endoprocedimentale** per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap*”.

La sentenza delle Sezioni Unite del 2015 continua quindi, ancora oggi, a sancire una netta distinzione tra accertamenti in materia di imposte dirette e Iva, e i giudici di merito, anche nelle sentenze più recenti, non si discostano dall'orientamento in forza del quale “*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**”: l'**avviso di accertamento**, anche se emesso prima dei **sessanta giorni**, è quindi perfettamente **legittimo** (**Commissione Tributaria di primo grado Trento, Sezione 1, Sentenza 4 maggio 2017, n. 64**. Conf.: **Commissione Tributaria provinciale Milano, Sezione 18, Sentenza 9 maggio 2017, n. 3200**; **Commissione Tributaria regionale Palermo, Sezione 3, Sentenza 10 maggio 2017, n. 1684**).*

Tutto ciò premesso, è però necessario sottolineare che possono essere richiamate anche sentenze che accolgono un'interpretazione completamente diversa, facendo riferimento alle sentenze della **Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 29 luglio 2013, n. 18184**.

Con la citata sentenza, infatti, è stato chiarito che, **anche in assenza di un'espressa previsione normativa**, il **contraddittorio** deve ritenersi un **elemento essenziale e imprescindibile** del **giusto procedimento** che legittima l'azione amministrativa e deve essere quindi dichiarata la **nullità degli avvisi di accertamento** in assenza di previa attivazione del contraddittorio con il contribuente.

I Giudici hanno pertanto ritenuto che “*l'inosservanza del **termine dilatorio prescritto dall'articolo 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente**, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale*” ([Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 18184 del 2013](#). Conf.: [Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 26635 del 2009](#), [Corte di Cassazione n. 28049 del 2009](#), [Corte di Cassazione n. 453 del 2013](#), [Corte di Cassazione n.2587 del 2014](#), [Corte di Cassazione n.14287 del 2014](#)).

Da una prima analisi potrebbe concludersi che l'orientamento appena richiamato sia quello più risalente, ragion per cui si potrebbe ritenere necessario far riferimento **alla più recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez. U., n. 24823 del 2015**.

È però innegabile che **quest'ultima pronuncia** sia non solo **lesiva del diritto di difesa garantito**

dall'[articolo 24 della Costituzione](#), ma anche in contrasto con gli [articoli 3](#) e [53 della Costituzione](#), in quanto, limitando il contraddittorio preventivo ai soli accertamenti realizzati a seguito di accesso pare **irragionevolmente discriminatoria** per quei contribuenti che non hanno subito una verifica presso i locali di esercizio della relativa attività.

Sono quindi sicuramente necessari **chiarimenti ufficiali** sul punto.



Master di specializzazione

## LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >