

ACCERTAMENTO

Contraddittorio preventivo obbligatorio per l'accertamento unitario

di Massimo Conigliaro

Con riguardo alla censura relativa alla mancata **attivazione del contraddittorio**, è noto che la Cassazione a **Sezioni Unite** nel 2015 è pervenuta ad un **principio di diritto** secondo cui “*differentemente dall'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione Fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto*”.

Ne consegue che in tema di **tributi non armonizzati**, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il **contraddittorio**, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui risulti specificatamente sancito.

Successivamente, la **Corte di Cassazione**, con l'[ordinanza n. 2879/2016](#), ha confermato la generale rilevanza del diritto al **contraddittorio endoprocedimentale** anche in mancanza di un enunciato normativo specifico; e tuttavia il dibattito in seno allo stesso supremo collegio circa l'ambito e la portata dell'esistenza del generale principio del contraddittorio è rimasto aperto.

È così che la Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta con la **sentenza n. 1034/02/17** (Rel. Emanuela Maria Petix) ha sancito di recente che il principio del contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria ad oggi trova applicazione **solo nell'ambito dei procedimenti relativi a tributi armonizzati**. Nel caso di specie, l'organo giudicante chiamato a decidere un ricorso riguardante un avviso di accertamento unitario Irpef, Irap ed Iva ha accolto l'eccezione relativamente ai soli **recuperi Iva**.

Sul punto, è da segnalare l'ulteriore e convincente passo in avanti compiuto dalla **Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa** con la [sentenza n. 3431/3/17](#) (Presidente – Relatore Alberto Leone).

Richiamando i già citati principi elaborati dalla Corte di Cassazione ([n. 10903/2016](#)) e fissati dalle Sezioni Unite ([n. 24823/2015](#)), i giudici aretusei hanno ribadito l'esistenza **in materia di iva**, tributo armonizzato, di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale che l'amministrazione finanziaria deve instaurare con il soggetto attivo d'imposta **prima della emissione dell'avviso di accertamento**. Con la opportuna precisazione, però, che *il contribuente per dimostrare che l'eccezione non è meramente pretestuosa, deve allegare i motivi specifici che avrebbe addotto in sede di confronto con l'amministrazione finanziaria*. Nel caso di specie nessun

contraddittorio preventivo era stato instaurato e la parte contribuente aveva **debitamente comprovato** la non pretestuosità dell'eccezione, avendo fra l'altro prodotto in giudizio documentazione bancaria, contabile ed extracontabile dalla quale poter dedurre che tutti i costi in esame erano pertinenti all'attività di consulenza svolta dalla società e, dunque, inerenti.

Come noto – si legge nella sentenza della C.T.P. Siracusa - le **Sezioni Unite**, con articolato *excursus*, hanno anche affermato che, *in caso di verifiche "a tavolino" aventi ad oggetto il recupero di tributi non armonizzati, quali l'irpef e l'irap, l'amministrazione non ha alcun obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, non esistendo nell'ordinamento nazionale, diversamente dal diritto dell'Unione Europea, alcuna norma cui ancorare tale dovere generalizzato.*

*Va tuttavia rilevato – proseguono i giudici siracusani, con condivisibile argomentazione - come nel caso di accertamento **contestuale** sia di maggiore iva che di imposte dirette, come è avvenuto nel caso concreto, l'obbligo del contraddittorio preventivo sia implicito e si estenda per tutti i tipi di imposta, non potendosi parcellizzare la declaratoria di illegittimità limitatamente all'iva, con la conseguenza che la censura avanzata nel presente giudizio va sicuramente accolta anche per le altre imposte.*

In pratica, **l'obbligo di contraddittorio per i tributi armonizzati attrae l'accertamento unitario che contiene anche l'iva** e, in caso di violazione, ne consegue l'**invalidità dell'atto**.

E dal momento che, in base al principio dell'**unitarietà** dell'avviso di accertamento, gli atti dell'amministrazione finanziaria concernono nella maggioranza dei casi sia le imposte dirette che l'iva, se quanto affermato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa dovesse trovare ulteriori conferme, ne deriverebbe un **generalizzato obbligo** di contraddittorio endoprocedimentale cui l'amministrazione finanziaria dovrebbe adeguarsi.

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SUL TRANSFER PRICING

[Scopri le sedi in programmazione >](#)