

L'orientamento espresso dalla giustizia tributaria in materia di tributi armonizzati

Il contraddittorio vige sempre

Obbligo esteso anche per gli accertamenti a tavolino

Pagina a cura
di ANDREA BONGI

Anche per gli accertamenti a tavolino relativi a tributi armonizzati vige l'obbligo del contraddittorio preventivo. È questo l'orientamento espresso dalla giustizia tributaria, sia di merito che di legittimità, nelle più recenti pronunce successive alla «non decisione» sul tema da parte della Consulta. Anche in difetto di una presa di posizione chiara della Corte costituzionale i giudici tributari sembrano avere le idee chiare sul punto: in tema di tributi armonizzati, e in qualche caso anche oltre, il contraddittorio preventivo è sempre necessario anche se l'accertamento è a tavolino ossia si è svolto senza alcun accesso presso la sede del contribuente.

L'antecedente logico: la sentenza n. 24823/2015 delle sezioni unite. Tutte le sentenze in commento fanno riferimento al precedente costituito dalla sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 della Cassazione a sezioni unite.

In tale occasione i giudici della suprema corte hanno affermato che nel nostro ordinamento tributario vigente non ci sono altre norme, aggiuntive a quella sancita dall'articolo 12 dello statuto del contribuente, in base alle quali possa essere attribuita valenza generale in ordine all'introduzione di un obbligo del contraddittorio preventivo a carico dell'amministrazione finanziaria. Né si può far discendere tale obbligo dalla nostra carta Costituzionale in virtù dei principi del diritto alla difesa e dell'imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione. Vi sono semmai singole disposizioni legislative che, per specifiche fattispecie, dispongono un tale obbligo a pena di nullità del successivo atto di accertamento emesso in difetto dell'attivazione del contraddittorio preventivo. E la presenza di tali norme speciali nonché la necessità del legislatore di farvi espressamente ricorso, come avvenuto recentemente in materia di riforma dell'accertamento sintetico, finiscono per asseverare al contrario, recitano le sezioni unite nella citata sentenza, il convincimento che, allo stato attuale della legislazione, non sussiste, nell'ordinamento tributario nazionale, una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale.

Vi è, infine, sempre a giudizio delle sezioni unite, un obbligo generalizzato al contraddittorio preventivo di matrice comunitaria che può estendersi, in via analogica, a tutti i tributi armonizzati a livello europeo come, per esempio, l'imposta

La giurisprudenza		
Corte di cassazione, Sez. 6 Sentenza n. 25044 del 23/10/2017	Tributi: Iva-Irpef-Irap	Legittima l'assenza di contraddittorio per i tributi non armonizzati. Per l'Iva il giudice di merito dovrà accertare se il contribuente in sede contenziosa abbia addotto, qualora il contraddittorio fosse stato attivato, elementi idonei ad evitare l'accertamento medesimo
Corte di cassazione, Sez. 6 Ordinanza n. 21071 dell'11/9/2017	Tributi: Iva-Irpef-Irap	Gli avvisi di accertamento non possono essere dichiarati nulli per violazione del principio del contraddittorio per i tributi non armonizzati. Per quanto riguarda l'Iva invece il giudice di rinvio dovrà invece indagare e sottoporre alla prova di resistenza gli accertamenti
Corte di cassazione, Sez. 6 Ordinanza n. 20799 del 5/9/2017	Tributi: Irpef-Irap	Negli accertamenti a tavolino relativi a tributi non armonizzati deve escludersi, in assenza di espressa disposizione, che la mancanza di previo contraddittorio finalizzato all'emissione dell'atto impositivo sia sanzionata a pena di nullità dell'atto
Ctr Lombardia, Sez. 9 Sentenza n. 4504 dell'8/11/2017	Tributi: Ires-Irap	Il sistema dell'accertamento a tavolino e della maggiore imposta dovuta non essendo stato preceduto da alcun invito al contribuente a fornire chiarimenti è nullo, in violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale

sul valore aggiunto.

Su quest'ultimo aspetto la citata sentenza delle sezioni unite evidenzia la presenza di una non coincidenza fra la disciplina europea e la disciplina nazionale nella specifica materia del contraddittorio che genera i suoi riflessi fra tributi «non armonizzati» (in primis le imposte dirette) e «tributi armonizzati» (l'Iva in particolare).

È proprio su quest'ultimo inciso della pronuncia delle sezioni unite che le recentissime sentenze in materia di accertamenti a tavolino poggiano le loro decisioni.

Le sentenze di legittimità e di merito in rassegna. Muovendo dai principi enunciati dalle Sezioni unite nella sentenza sopra ricordata le recentissime pronunce della Corte di cassazione e della Commissione tributaria regionale della Lombardia confermano la necessità del contraddittorio preventivo fra ufficio e contribuente anche per gli accertamenti a tavolino aventi a oggetto tributi di matrice comunitaria quali l'Iva.

Per la Ctr Lombardia il contraddittorio preventivo negli accertamenti a tavolino è sempre obbligatorio anche se

l'oggetto del contendere sono tributi quali l'Ires o l'Irap. Per i giudici della sezione nove (Pres. Micheluzzi) della regionale Lombardia infatti: l'avviso di accertamento avente a oggetto la determinazione del reddito attraverso il sistema dell'accertamento a tavolino e della maggiore imposta dovuta, non essendo stato preceduto da alcun invito al contribuente a fornire chiarimenti è nullo, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il «contraddittorio endoprocedimentale». L'accoglimento della preliminare eccezione di nullità, conclude la sentenza, è assorbente di tutti gli altri motivi proposti dalle parti con l'appello principale e con l'appello incidentale.

Più specifico invece il contenuto della sentenza n.25044 del 23 ottobre scorso della sesta sezione della Corte di cassazione. Secondo i giudici della suprema corte in presenza di un accertamento a tavolino che coinvolge sia tributi non armonizzati (Irpef e Irap) sia tributi armonizzati quali l'Iva, l'assenza del contraddittorio preventivo non può rendere nullo l'intero atto di accertamento.

Tale atto dunque esplica i

suoi effetti per quanto riguarda le imposte dirette mentre per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto «il giudice di merito dovrà accertare, in sede di rinvio, che il contribuente, in sede contenziosa, abbia addotto quegli elementi idonei, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, a evitare l'emanazione dell'accertamento medesimo con riferimento a detto tributo armonizzato».

Conclusioni analoghe anche quelle raggiunte dalla stessa sezione sesta della Corte di cassazione con l'ordinanza n. 21071 dell'11 settembre scorso. Anche in questo caso l'oggetto del contendere era rappresentato da un accertamento a tavolino che coinvolgeva sia tributi armonizzati (l'Iva) che tributi non armonizzati (l'Irpef).

Dopo aver ribadito che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizio-

ne meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, i giudici della suprema corte hanno riconosciuto che nel caso sottoposto al loro giudizio si trattava di accertamenti per reddito di partecipazione societaria «derivato» da un accertamento societario, riguardante l'Irap e l'Iva, di tipo induttivo «misto» ossia basato non solo e comunque non principalmente sullo scostamento dallo studio di settore, ma anche ed essenzialmente sulla antieconomicità manifesta della gestione aziendale della società verificata.

In una situazione del genere avendo le liti a oggetto sia tributi «non armonizzati» (Irpef-Irap) sia un tributo «armonizzato» (Iva) e procedure accertative per le quali la legge non prevede espressamente, in linea generale, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, le sentenze impugnate (che avevano dichiarato nullo per carenza di contraddittorio l'intero atto amministrativo) sono pertanto palesemente difformi da detto principio di diritto in relazione all'Irap e all'Irpef, mentre per quanto riguarda l'Iva, non avendo affatto indagato il tema, fattuale/meritale, della «non pretestuosità» dell'opposizione della società contribuente (c.d. «prova di resistenza»), devono essere rinviate al giudice di merito per un nuovo esame.

Questa linea interpretativa trova indiretta conferma anche nell'ultima delle decisioni poste in rassegna. Si tratta dell'ordinanza n. 20799 del 5 settembre scorso nella quale la Cassazione ha precisato come nel caso di un accertamento a tavolino relativo a tributi non armonizzati quali l'Irpef e l'Irap, deve escludersi, in assenza di espressa disposizione, che la mancanza di previo contraddittorio finalizzato all'emissione dell'atto impositivo sia sanzionata a pena di nullità dell'atto.

L'ordinanza conferma dunque implicitamente quanto già deciso dalla stessa Corte in presenza di accertamenti di tipo misto, aventi cioè a oggetto sia tributi armonizzati che non armonizzati.

Dalle considerazioni sopra esposte sembra potersi inoltre concludere che nel caso di un accertamento a tavolino che interessi unicamente tributi armonizzati, classico esempio quello dell'Iva, l'assenza di un contraddittorio anticipato finirebbe per travolgere con la sanzione della nullità l'intero atto di accertamento.

—© Riproduzione riservata—