

Contraddittorio: l'attesa pronuncia della sezioni unite

C. Carpenedo 14/12/2015

PRINCIPIO DI DIRITTO – CASSAZIONE SS.UU. 24823

Differentemente dal diritto dell'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 endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito: mentre in tema di tributi "armonizzati" avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto"

Giunge come una diga che tenta di arginare un fiume in piena, la [nuova pronuncia della sezioni unite n. 24823/2015](#). La Cassazione affronta ancora il tema del contraddittorio dopo che con l'ordinanza 527/2015, la questione era stata ancora rimessa alle sezioni unite.

La questione nasce dall'impugnazione di un avviso di accertamento irpeg irap e iva promosso da una società di compravendita immobiliare per l'annualità 2003, notificato nel 2008 da parte dell'Agenzia con accertamento analitico induttivo. La CTR accolse le doglianze del contribuente annullando l'accertamento per violazione dell'articolo 12 comma 7 dello statuto del contribuente. L'Agenzia oppose che questa norma trovava applicazione solo in caso di accesso ispezioni e verifiche presso i locali in cui si svolge l'attività. Il ricorso con ordinanza 527/2015 è stato rimesso alle sezioni unite per l'importanza della questione consistente nel definire se l'articolo 12 comma 7 sia circoscritto solo al caso dell'accesso ispezioni e verifiche o costituisca espressione di un generale obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto e, in caso affermativo, quali potrebbero essere le conseguenze dell'inosservanza.

L'analisi che conduce la corte sembra una schermaglia a colpi di sentenze a sezioni unite. Questa nuova pronuncia finisce per bacchettare la decisione 19667/2014 che ha insinuato l'esistenza di un obbligo generalizzato al contraddittorio immanente nell'ordinamento europeo, accusandola di essere l'unico elemento distonico rispetto agli orientamenti precedenti.

Le domande.

La disposizione dell'articolo 12 comma 7 può essere interpretata come un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale generalizzato? Tale obbligo esiste a livello nazionale, costituzionale o europeo? E se esiste, come si attua e quali sono le conseguenze della sua violazione?

Le risposte

1. L'articolo 12 comma 7 non è fonte di generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a pena di invalidità dell'atto. L'articolo 12 comma 7 trova applicazione solo in caso di accessi ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività ed è finalizzato a correggere/chiarire gli elementi acquisiti nei locali aziendali

2. Superata la lettura dell'articolo 12 comma 7, non si rinvencono altre disposizioni sul piano nazionale che dettino una clausola generale di contraddittorio. La stessa legge 241/90 nel regolare la partecipazione al procedimento amministrativo esclude i procedimenti tributari che restano regolati dalle specifiche norme di settore, le quali non riportano un obbligo generalizzato di contraddittorio ma unicamente disposizioni circoscritte a specifiche ipotesi. La pluralità di disposizioni che regolano il contraddittorio per diverse fattispecie esclude l'esistenza di una clausola generale
3. Altri dati sistematici che avvalorano la tesi si rinvencono nella legge 23/2014 che inserisce tra i principi direttivi la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione di accertamenti e il suo rafforzamento nella fase di indagine, così confermando che non esiste un obbligo generalizzato. Nemmeno lo stesso può essere ancorato agli articoli 24 e 97 della costituzione in quanto il primo attiene alle garanzie in ambito giudiziale e il secondo non prevede nulla sul contraddittorio, sancito invece da legge nazionale
4. L'ordinamento europeo adotta in materia di contraddittorio endoprocedimentale una impostazione diversa secondo cui lo stesso rappresenta un principio fondamentale dell'ordinamento europeo che trova applicazione ogni qual volta l'amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo nei confronti di un soggetto che deve poter manifestare il suo punto di vista. Il principio è codificato all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Tuttavia va rilevato che non si tratta di un principio assoluto potendo soggiacere a restrizioni che rispondono a criteri di effettività e proporzionalità per obiettivi di interesse generale. Inoltre la mancanza del contraddittorio porterebbe all'annullamento dell'atto solo se il procedimento avrebbe comportato un risultato diverso. In ogni caso, non vi è coincidenza tra disciplina europea e disciplina nazionale: per la prima è un principio generale con effetti da valutare caso per caso mentre per la seconda è un obbligo gravante sull'amministrazione a pena di nullità degli atti solamente quando la legge lo prevede per quella fattispecie.
5. La conclusione sopra riportata va applicata considerando il distinguo tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati. Ai tributi non armonizzati non si applica il diritto dell'unione e la carta dei diritti. I tributi armonizzati rientrano nelle competenze della UE e sono quindi investite del diritto al contraddittorio endoprocedimentale generalizzato, con la conseguenza dell'invalidità dell'atto se il contribuente dimostra che effettivamente si poteva giungere a un diverso risultato, oltre alle specifiche ipotesi disciplinate dalla norma nazionale. Ma rimane un ambito che deve essere coperto dal legislatore nazionale.

La pronuncia si chiude con il principio riportato in apertura e chiude il caso per i tributi locali che, non rientrando nel campo dei tributi armonizzati, non soggiacciono al principio europeo del contraddittorio ma unicamente alle norme nazionali che, in tal senso, non dispongono in tal senso.