

Contraddittorio e tributi armonizzati: applicate le SU 24823 del 2015

Cass. Civ., sez. VI-trib., ordinanza 26 maggio 2016, n. 10903 (Pres. Iacobellis, rel. Iofrida)

Verifiche documentali – IVA – obbligo del contraddittorio ex lege 212 del 2000 – Esclusione – Chiarimenti – Sezioni Unite 24823/2015

Le garanzie fissate nell'art. 12, comma 7, 1. 212/2000 trovano applicazione esclusivamente "in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente", valutati il dato testuale della rubrica ("Diritti e garantiti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e, soprattutto, quello del primo comma dell'art. 12 l. 212/2000 (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite in loco), che, esplicitamente, si riferisce agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui all'art. 52, comma 1, d.p.r. 633/1972, richiamato, in tema di imposte dirette dall'art. 32, comma 1, d.p.r. 600/1973 e, in materia di imposta di registro, dall'art. 53 bis d.p.r. 131/1986, ipotesi tutte "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificatamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali".

(Massima a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

In fatto

CF propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 1103/36/2014, depositata in data 2/10/2014, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso, ex art. 41 bis DPR 600/1973 e 54 comma 5 DPR 633/1972, per maggiori IRPEF, IVA, IRAP ed addizionali dovute, in relazione all'anno d'imposta 2007, a seguito di recupero a tassazione di ricavi non

dichiarati, su segnalazione della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate, per incongruenze tra l'elenco dei clienti del contribuente, rappresentante di commercio, e quelli dei fornitori dei clienti stessi, e rettifica del reddito d'impresa - confermata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso del contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, non essendosi in ogni caso in presenza di un accertamento sintetica, ex art. 38 DPR 600/1973, ma di un accertamento parziale, ex art. 41 bis DPR 600/1973, quanto alle imposte dirette, basato sui dati forniti dagli stessi interessati o raccolte dallo stesso Ufficio, alcun impedimento procedurale era posto per quest'ultimo. Inoltre, il contribuente può richiedere un confronto per tutelare la propria posizione, contestando la fondatezza delle informazioni raccolte dall'Ufficio e, nella specie, anche il giudizio, lo stesso non ha posto in discussione la fondatezza della pretesa, eccependo soltanto vizi formali dell'atto impositivo.

A seguito di deposito di relazione ex art.380 bis c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti.

In diritto

1. Il ricorrente lamenta, con il primo motivo, la violazione o falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., degli artt.41 bis DPR 600/1973 e 54 DPR 633/1972, 5,6,7,10 e 12 l. 212/2000, 3,24 e 97 Cost., 41,47 e 48 Carta dei diritti fondamentali dell'UE, avendo la C.T.R. omesso di considerare come, da un complesso di norme e principi, disciplinanti il rapporto tra Fisco e contribuente, emerge l'esigenza di rispetto di un principio generale di contraddittorio endoprocedimentale, operante anche nelle procedure di accertamento parziale e di rettifica delle dichiarazioni contemplate dagli artt. 41 bis DPR 600/1973 e 54 DPR 633/1972.

Con il secondo motivo, il ricorrente svolge quindi un vizio di omesso esame, ex art.360 n. 5 c.p.c., circa un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, lamentando che la C.T.R. ha fondato la sua decisione sulla qualificazione dell'accertamento, parziale e non sintetico, non considerando che esso appellante aveva, nel ricorso, censurato la violazione del principio generale del contraddittorio.

2. La prima censura è fondata nei sensi di cui appresso.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato il seguente principio di diritto (Cass. 24823/2015): "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 generale 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 e 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".

Le Sezioni Unite hanno quindi precisato le garanzie fissate nell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 trovano applicazione esclusivamente "in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente", valutati il dato testuale della rubrica ("Diritti e garantiti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e, soprattutto, quello del primo comma dell'art. 12 l. 212/2000 (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite in loco), che, esplicitamente, si riferisce agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui all'art. 52, comma 1, d.p.r. 633/1972, richiamato, in tema di imposte dirette dall'art. 32, comma 1, d.p.r. 600/1973 e, in materia di imposta di registro, dall'art. 53 bis d.p.r. 131/1986, ipotesi tutte "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificatamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali".

Nella specie, non è contestato, in questa sede, che si verteva in ipotesi di controllo fiscale eseguito a seguito di acquisizione documentale, ex art. 41 bis DPR 600/1973 e 54 DPR 633/1972, e non, in ogni caso, a seguito di "accesso, ispezione, verifica" presso il domicilio del contribuente. Con riguardo poi all'IVA, il contribuente deve allegare che, a fronte del mancato rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale, effettivamente "in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso". La Commissione si è limitata ad affermare che il contribuente avrebbe potuto chiedere "un confronto" con l'Ufficio e che lo stesso si è "limitato", anche in sede giurisdizionale, "a proporre questioni di illegittimità").

Il motivo, riguardo all'IVA, va accolto.

In particolare, dovrà essere valutata, in sede di rinvio, quanto alle contestazioni, presenti nell'avviso di accertamento, concernenti l'IVA, la

c.d. prova di resistenza (sopra richiamata) eventualmente allegata dal contribuente, in relazione all'eccepita violazione del principio del contraddittorio per i c.d. tributi armonizzati.

3. La seconda censura, implicante vizio ex art. 360 n. 5 c.p.c., nuova formulazione (essendo stata pubblicata la decisione impugnata nel 2014), è inammissibile, stante la mancata indicazione del fatto decisivo (diverso da questione di puro diritto), oggetto di discussione tra le parti, in relazione al quale vi sarebbe stato omissso l'esame da parte della C.T.R..

4. Nel ricorso, il contribuente solleva profili di illegittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000, per violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost, nonché del canone di ragionevolezza intrinseca ex art. 97 Cost. e del diritto di difesa ex art. 24 Cost, anche in riferimento all'art. 111 Cost.

La questione è manifestamente infondata.

Come evidenziato, invero, dalla stessa sentenza n. 24823/2015 delle Sezioni Unite, il dato testuale del detto art. 12, comma 7, L. 212/2000, univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole "verifiche in loco", è da ritenersi "non irragionevole", in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione 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, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali"; siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi di verifica ("in loco" o "a tavolino"), giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza della sollevata questione di costituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost..

Nè una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all'art. 3 della Cost. può porsi per la duplicità di trattamento giuridico tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati", atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sentenza n. 24823/2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale

L'affermata insussistenza, nell'ordinamento tributario nazionale, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale non viola, inoltre, nè l'art. 24 Cost. nè l'art. 111 Cost., atteso che, come espressamente affermato da questa Corte, nella su richiamata sentenza a sez. unite 24823/2015, le garanzie di cui all'art. 24 "attengono, testualmente, all'ambito giudiziale", nè l'art. 111 Cost., in quanto il giudizio tributario, pur nella sua particolarità, è comunque rispettoso del principio della c.d. "parità delle armi", giacchè, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale sancito dall'art. 7 d.lgs. 546/1992,

il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d'indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente.

Quanto poi principi di diritto affermati da questa Corte a Sezioni Unite nelle sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014, in tema di iscrizione d'ipoteca su beni immobili, ai sensi dall'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, le stesse Sezioni Unite, nella sentenza successiva n. 24823/2015, già sopra richiamata, hanno chiarito, con riguardo proprio ai suddetti precedenti del 2014, che va escluso il riconoscimento di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione di un principio immanente all'ordinamento nazionale ed a quello europeo, in quanto detto riconoscimento è "rimasto fuori dall'ambito del principio di diritto propriamente enucleabile dalle pronunzie medesime", stante il tema specifico in concreto affrontato (le iscrizioni ipotecarie ex art. 77 d.p.r. 602/1973, per l'appunto).

5. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento del ricorso, va cassata la sentenza impugnata, con rinvio alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, per nuovo esame. In particolare, dovrà essere valutata, in sede di rinvio, quanto alle contestazioni, presenti nell'avviso di accertamento, concernenti l'IVA, la c.d. prova di resistenza (sopra richiamata) eventualmente allegata dal contribuente, in relazione all'eccepita violazione del principio del contraddittorio per i c.d. tributi armonizzati.

Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, limitamento al primo motivo, nei sensi di cui in motivazione, inammissibile il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in diversa composizione.