

L'ORDINANZA DELLA CTR TOSCANA

27 gennaio 2016 ore 06:00

Contraddittorio di nuovo sotto esame: dalla Consulta la parola "fine"?

di **Fabio Ghiselli** - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

La questione della rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale torna prepotentemente alla ribalta: con l'ordinanza n. 736/1/16, la CTR Toscana ha rinviato alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dello Statuto del contribuente laddove "riconosce al contribuente il diritto di ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui l'Amministrazione abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali" del contribuente. Dalla Corte costituzionale, tuttavia, non ci si può aspettare un "miracolo"; l'auspicio resta sempre lo stesso, che il legislatore garantisca la certezza del diritto con una norma che affermi la sussistenza di un generale obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in materia di accertamento dei tributi.

Era prevedibile che la questione della rilevanza del **contraddittorio endoprocedimentale** tornasse prepotentemente alla ribalta dopo la sentenza delle SS.UU. della Corte di Cassazione del 9 dicembre 2015, n. 24823, ampiamente criticata dalla dottrina anche sulle pagine di questo Quotidiano.

Leggi anche:

- "Contraddittorio: spetta al legislatore occuparsene"
- "Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore"
- "Contraddittorio obbligatorio solo se espressamente sancito"

L'occasione è stata l'ordinanza di rinvio alla Corte Costituzionale n. 736 depositata il 10 gennaio 2016, con cui la CTR Toscana ha dichiarato la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, in riferimento agli articoli 3, 24, 53, 111 e 117 Cost., "nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto di ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui l'Amministrazione abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente".

Leggi anche "Sul contraddittorio endoprocedimentale la parola alla Corte Costituzionale"

La questione non è nuova.

Già dieci anni fa la dottrina (R. Miceli, La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria, in Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Giuffrè, 2005) commentando il testo, forse poco coraggioso, dell'art. 10, riteneva che lo stesso prevedesse "quale presupposto essenziale [...] il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo", e che questo fosse redatto alla fine "delle operazioni di ispezione o verifica conseguenti ad accesso presso il contribuente o terzi". Anche se, osservava, che "non risulta" siano predisposti "processi verbali di chiusura nell'ambito di indagini svolte presso gli Uffici", concludeva affermando che "sembrerebbe" che questa forma di dialogo sia destinata ad operare nell'ambito

delle sole verifiche svolte presso il contribuente.

Già allora, però, riteneva che fosse “la stessa Costituzione a prescrivere (nell'art. 97) lo svolgimento dell'attività amministrativa con la **partecipazione dei destinatari** (dell'azione stessa), **senza eccezioni** di sorta, in quanto la partecipazione è oggi intesa come il modo di esercizio della funzione pubblica”. Tanto da ritenere il limite applicativo di cui all'art. 13, comma 2, legge n. 241/1990 contrario ai principi costituzionali.

A proposito dell'obbligo (o meno) di emettere un atto di chiusura delle operazioni di verifica (in ufficio), giova ricordare che la CTR di Bologna nella sentenza n. 23 del 18 marzo 2013, aveva ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento in quanto emanato a seguito di una verifica fiscale non conclusasi con la redazione di un PVC.

La **questione del contraddittorio** (e del rispetto del termine di 60 giorni per l'emissione dell'avviso) è stata trattata solo come elemento susseguente all'introduzione dell'obbligo di emissione del PVC. Ma della confutazione di tale assunto non sembra esserci traccia nel ricorso dell'Agenzia delle Entrate e nell'ordinanza di rinvio alle SS.UU. n. 527 del 14 gennaio 2015 della VI sezione della Corte di Cassazione concentrate, invero, sulla sussistenza o meno di un obbligo generalizzato del contraddittorio.

L'ordinanza n. 736/1/15 della CTR Toscana appare decisamente pregevole perché con estrema precisione si concentra sul diritto di difesa del contribuente e sulla parità delle parti in causa.

Sostiene la Commissione che, dal momento che:

- i) le regole disciplinanti il contenzioso tributario prevedono che l'istruttoria fiscale sia affidata quasi esclusivamente all'Amministrazione finanziaria, invece che a un giudice terzo o in contraddittorio,
- ii) il dispositivo che conclude il processo è assai spesso determinato da indizi i quali producono gli stessi effetti di quelli di una istruttoria giudiziaria,
- iii) non è pensabile che i giudici si facciano sistematicamente ricercatori di prove e indizi in contraddittorio (pur avendone i poteri ex art. 7, D.Lgs. n. 546/1992), pena una irragionevole dilatazione dei tempi processuali,
- iv) vige l'impossibilità che le “persone informate dei fatti” siano udite nell'ambito della procedura contenziosa,

il **contraddittorio amministrativo** appare **strumentale a garantire il diritto di difesa** sancito dall'art. 24 Cost. e a porre le parti in **condizioni di parità**, al fine di garantire quel giusto processo prescritto dall'art. 111 Cost. che si ispira all'art. 6 della Carta dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea e posto sotto la tutela dell'art. 117, comma 1 Cost. La CTR di Firenze stigmatizza anche l'effetto della sentenza delle SS.UU n. 24823 (che avevo rilevato nel mio precedente intervento su IP SOA Quotidiano, F. Ghiselli, “Contraddittorio spetta al legislatore occuparsene”), a proposito degli accertamenti emessi dall'ufficio “**a tavolino**” unici ai fini delle imposte dirette e dell'IVA: una diversa tutela tra tributi armonizzati e tributo non armonizzati. Irragionevole disparità di trattamento sancita anche dalla più recente sentenza della Corte di Cassazione n. 26117 del 30 dicembre 2015.

Nonostante le ottime considerazioni argomentative, non credo che ci si possa aspettare un “miracolo” dalla Corte Costituzionale, alla luce del fatto che la stessa Corte, nella sentenza n. 132 del 7 luglio 2015, ha già dichiarato inammissibile la questione di legittimità sollevata dalla V sezione della Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24739/2013, dell'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 (in tema di abuso del diritto), in relazione agli articoli 3 e 53 Cost. (con la qualificazione di “inconferente” del richiamo alla violazione dell'art. 111 Cost.). Disposizione che, come si ricorderà, prevedeva il contraddittorio amministrativo nelle sole fattispecie disciplinate dallo stesso articolo e non anche nelle altre ipotesi introdotte dalla giurisprudenza.

Anche se i due giudizi sottoposti al vaglio della Corte Costituzionale sembrano possedere alcune sfumature differenti e tali da poter determinare scelte diverse.

Va tuttavia ricordato - e questo viene sottolineato dalla stessa CTR di Firenze - che la Corte Costituzionale, nella sentenza citata, ha ritenuto la non sussistenza della disparità di trattamento in quanto “secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione nel nostro diritto vige il principio generale del contraddittorio, che trova applicazione anche ove non sia enunciato dalle specifiche disposizioni di legge. E quindi, **non vi è disparità di trattamento** fra i casi in cui il contraddittorio è previsto da una puntuale disposizione di legge e quelli in cui difetta simile

specifica previsione". Ragione per cui sembra ragionevole ritenere che - quand'anche la Corte dovesse rigettare la questione di legittimità costituzionale - non potrebbe che confermare il principio generale appena ricordato. Principio che risolverebbe la (apparente) disparità di trattamento derivante dalla libera scelta del legislatore che si è espressa attraverso la previsione di cui all'art. 12, legge n. 212/2000.

Vero è che se questo dovesse essere il risultato, il problema che investe una moltitudine di contribuenti non sarebbe risolto.

Ma il "vizio" non starebbe nell'orientamento della Corte Costituzionale, in assenza di palesi contraddizioni, bensì nelle tesi interpretative, non conformi al richiamato principio generale immanente nell'ordinamento giuridico, di quei giudici (vedi SS.UU.) che criticano e avversano le sentenze della stessa Corte Costituzionale.

Nel frattempo, non posso che concludere anche questo intervento con il rinnovato auspicio che il Governo, al fine di garantire quella **certezza del diritto** da tutti invocata a gran voce, attui la delega prevista dalla legge n. 23 del 2014 (articoli 1, comma 1, lettera b, e 9, comma 1, lettera b), modificando lo Statuto del contribuente che avrebbe bisogno ancora di qualche intervento di manutenzione ordinaria e straordinaria (come ho avuto modo di rilevare, F. Ghiselli, "Costituzionalizzazione dello Statuto: una legge che può salvare lo Stato di diritto") con una norma (innovativa o interpretativa) che affermi la sussistenza di un generale obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in materia di accertamento dei tributi.

Copyright © - Riproduzione riservata

Commissione tributaria regionale Toscana, sez. I, ordinanza 10/01/2016, n. 736