

LA SENTENZA DELLE SEZIONI UNITE

07 gennaio 2016 ore 06:00

Contraddittorio: spetta al legislatore occuparsene

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

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affrontato il tema del contraddittorio: con la sentenza n. 24823 del 2015 - pregevole per lo schema di analisi adottato, basato su una logica consequenzialità degli argomenti, e per l'utile ricostruzione del quadro normativo in materia di accertamento - i Giudici si "sono chiamati fuori" dal compito di annullare la dicotomia normativa tramite un intervento interpretativo. Tanto più che il legislatore si è dimostrato consapevole della questione e intenzionato a farsene carico, con le previsioni contenute nella legge delega fiscale. Un invito esplicito ad occuparsene, quindi.

Con la sentenza n. 24823 depositata il 9 dicembre 2015, le SS.UU. della Corte di Cassazione hanno deciso sull'ordinanza di rinvio n. 527 del 14 gennaio 2015 della VI sezione; la sentenza appare pregevole per lo schema di analisi adottato, basato su una logica consequenzialità degli argomenti, e per l'utile ricostruzione del **quadro normativo in materia di accertamento** del quale, peraltro, ha messo in evidenza la totale **disorganicità, irrazionalità e illogicità** della previsioni "a macchia di leopardo".

Leggi anche

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

Forse proprio per tale ragione, i Giudici si "sono chiamati fuori" dal compito di annullare la **dicotomia normativa** tramite un intervento interpretativo, tanto più, hanno osservato, che l'attuale legislatore si è dimostrato consapevole della questione e intenzionato a farsene carico, delegando il Governo con la legge di riforma del sistema fiscale n. 23/2014, a prevedere "**forme di contraddittorio propedeutiche** alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" (art. 1, comma 1, lettera b), nonché il **rafforzamento del "contraddittorio** nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (art. 9, comma 1, lettera b).

Un **invito esplicito ad occuparsene**, quindi.

Numerosi sono gli spunti interpretativi contenuti nella sentenza delle SS.UU. ma esigenze di spazio permettono di selezionarne solo alcuni.

Il punto di innesto del ragionamento potrebbe essere rappresentato dal principio affermato, secondo cui l'attuale stato della legislazione non porrebbe in capo all'Amministrazione fiscale un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Ciò appare sicuramente incontestabile se ci limitassimo a una semplice lettura delle sole norme positive.

Il fatto è che nel susseguirsi delle considerazioni emerge, a parere di chi scrive, un **problema di coerenza logica** nel ragionamento delle Sezioni Unite. A fronte di una elencazione precisa di disposizioni normative che prescriverebbero l'obbligo di attivare il contraddittorio, i Giudici giustificano l'introduzione per via interpretativa di tale obbligo operata dalla Quinta sezione della Corte di Cassazione con le sentenze n. 19667 e n. 19668 del 2014, in tema di iscrizioni ipotecarie di cui all'art. 77, D.P.R. n. 602/1973 (nel testo previgente alle modifiche introdotte dal D.L. n.

70/2011, che non prevedeva l'invio della comunicazione informativa al contribuente). Per di più, gli stessi Giudici si curano particolarmente di evidenziare che il principio di diritto introdotto dalle decisioni della Quinta sezione, non può che limitarsi strettamente al caso oggetto del giudizio. Se le ragioni che hanno approvato i suddetti pronunciamenti appaiono decisamente condivisibili e opportune, tale comportamento ha creato un *vulnus* nella coerenza logica della decisione delle SS.UU., tanto che viene immediata e spontanea la domanda: se si ammette che un **principio di diritto** venga **introdotto in via interpretativa** in relazione a una fattispecie determinata, cosa impedisce di introdurre lo stesso principio con riguardo a fattispecie ulteriori e diverse o, addirittura, in via generalizzata, come principio immanente nell'ordinamento giuridico? Un altro assunto per nulla convincente è quello per cui solo nel caso della verifica fiscale di cui all'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 caratterizzata "dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente", il contraddittorio sarebbe giustificato "quale controbilanciamento [...] al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti". Ciò appare assolutamente privo di senso pratico.

Il contraddittorio già si svolge in sede di verifica in modo costante, day by day (al di là dei risultati concreti ottenibili) e la presentazione di osservazioni e memorie nei 60 giorni successivi ha il solo fine di permettere ai funzionari dell'ufficio che dovrà emettere l'avviso di accertamento - diversi da quelli che hanno condotto la verifica per regolamentazione interna - di svolgere una ulteriore analisi sulla concreta sostenibilità, tecnica e giuridica, delle argomentazioni poste a base delle riprese contenute nel PVC.

Semmai è vera la tesi contraria a quella sostenuta dai giudici: è proprio nelle **verifiche condotte a "tavolino"** che ci sarebbe la necessità di un confronto tra amministrazione e contribuente sugli elementi di fatto, ma più spesso presuntivi, raccolti dall'ufficio che potrebbero produrre effetti pregiudizievoli in capo a quest'ultimo.

Disparità di trattamento tra tributi?

Nella sentenza si legge anche che ai **tributi non armonizzati "estranei alle competenze dell'Unione**, non si applica il diritto europeo", riportando a sostegno della tesi, una serie di sentenze della Corte di Giustizia UE e l'art. 51 della Carta dei diritti fondamentali. Principio apparentemente legittimo, anche se le stesse SS.UU. della Cassazione nella sentenza 14 gennaio 2015, n. 406 hanno più seriamente svolto la loro funzione nomofilattica affermando che "il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettibile di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo".

Peccato però, che ci siano dei contribuenti che tra il 2006 e il 2008, hanno subito le conseguenze della definitività degli accertamenti in materia di **abuso del diritto** sulla base del principio per cui l'abuso del diritto affermato dalla Corte di Giustizia UE in materia di tributi armonizzati doveva ritenersi direttamente applicabile in tutti i settori dell'ordinamento tributario interno (e, quindi, anche ai tributi non armonizzati).

Per concludere con un aspetto essenzialmente pratico, ci si chiede se i Giudici delle SS.UU. abbiano (avuto) la consapevolezza del fatto che gli accertamenti emessi dall'ufficio "a tavolino" (così come gli altri, del resto), sono unici e comprendono sia le imposte dirette sia l'IVA. E allora quale sarebbero le conseguenze di questa nuova, evidente, **disparità di trattamento tra i tributi**? Dovrebbe essere, nel caso, eccepita la violazione del diritto UE e delle regole interne sul contraddittorio per la sola IVA, operando così una scissione di fatto dell'avviso?

Non v'è dubbio che la sentenza delle SS.UU. creerà **ulteriori problemi per il contribuente** invece di risolverli, come tutti auspicavamo.

A questo punto non resta che sollecitare il Governo affinché attui la delega prevista dagli articoli 1, comma 1, lettera b) e 9, comma 1, lettera b), della legge n. 23/2014 - avvalendosi della facoltà di emettere un **decreto legislativo integrativo** dei provvedimenti già emessi, ai sensi dell'art. 1, comma 8, visto che è ormai scaduto il termine di quindici mesi per l'attuazione della delega stessa - e risolva il **disordine normativo** così ben evidenziato dai Giudici.

