

Giurisprudenza

Censura di mancato contraddittorio: necessaria la “prova di resistenza”

25 Febbraio 2019

In caso di accertamento “a tavolino”, non esiste obbligo di instaurare confronto endoprocedimentale per contestare maggiori imposte dirette

Thumbnail
Image not found or type unknown

La sentenza n. 30235/2018 della Corte di cassazione applica il principio dettato dalla Corte Ue nell’ambito della materia doganale nella sentenza 3 luglio 2014, C-129-130/13, Kamino International Logistics, secondo cui il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell’Amministrazione per ogni contribuente, di essere sentito prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali.

In quell’occasione, i giudici unionali affermarono che, quando il destinatario di un’intimazione di pagamento adottata nel contesto di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all’importazione – in applicazione delle disposizioni del codice doganale comunitario, istituito dal regolamento (Cee) n. 2913/92 – non è stato sentito dall’Amministrazione prima dell’adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand’anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma.

I Giudici supremi dell’Ue aggiunsero che le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico dell’Unione (principio di effettività).

La decisione della Corte di legittimità in nota si riallaccia a tale decisione europea laddove rilevò che il giudice nazionale, avendo l’obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell’Unione, può,

nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Nei confronti dei tributi non armonizzati, le sezioni unite della Cassazione con la sentenza, citata da questa in nota, 9 dicembre 2015, n. 24823, affermò che, diversamente 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.

Le sezioni unite della Corte regolatrice del diritto, quindi, ritennero 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, purché, 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 e al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

La sentenza della Corte di legittimità in commento, conformemente all'ordinanza della sesta sezione civile 27 luglio 2018, n. 20036, ritiene necessaria tale prova di resistenza anche per le pretese fiscali nei riguardi dei tributi armonizzati effettuati in sede di verifica a tavolino, così come richiesto dalla Corte suprema con la sentenza 25 ottobre 2017, n. 25265, riguardo alle verifiche fiscali esplicitamente disciplinate dall'articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Tale normativa dello Statuto dei diritti del contribuente, come noto, espressamente prevede che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale.

Eppure in tale decisione i giudici nazionali hanno statuito l'applicabilità dell'articolo 21-*octies*, comma 2, della legge n. 241/1990, secondo cui il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/censura-mancato-contraddittorio-necessaria-prova-resistenza>