

## Giurisprudenza

# Senza obbligo di contraddittorio se il tributo “non è armonizzato”

10 Luglio 2020

Inoltre, l'eventuale presunzione di maggior reddito desumibile dalle indagini bancarie effettuate non riguarda solo imprenditori o professionisti, ma ogni contribuente con accrediti sospetti sul c/c



La presunzione legale relativa di disponibilità di maggior reddito prevista in caso di indagini finanziarie non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti. Inoltre, in caso di controllo “a tavolino” attinente a tributi non armonizzati, il relativo avviso di accertamento è legittimo pur in assenza del contraddittorio preventivo, anche se emanato anticipatamente rispetto al termine dilatorio di legge, stante l'assenza nel diritto nazionale di una specifica statuizione che comporti un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale. Questi i principi

affermati dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 9512 del 22 maggio 2020.

## Il fatto

La controversia trae origine dal ricorso presentato da un contribuente avverso alcuni avvisi di accertamento ai fini Irpef, con cui l'Agenzia delle entrate aveva rettificato il reddito dichiarato dopo aver attivato le indagini finanziarie sui conti correnti intestati al soggetto controllato. All'esito di due contraddittori instaurati con la parte, l'ufficio ha emanato gli atti impositivi, poi impugnati, prima dello scadere del termine di sessanta previsto dall'articolo 12, comma 7, della legge n.

212/2000.

La Ctr, in riforma della sentenza di primo grado, ha accolto l'appello dell'amministrazione finanziaria, ritenendo infondato il motivo di parte che lamentava l'illegittimità degli atti *de qua* per mancato rispetto del termine dilatorio previsto dal citato articolo 12 dello Statuto del contribuente. A parere dei giudici di merito, nel caso in esame non poteva trovare applicazione tale disposizione, non essendo stato effettuato alcun accesso presso il domicilio del contribuente. Il controllo infatti non aveva comportato alcuna attività istruttoria esterna da parte dell'ufficio che, invece, aveva ricevuto la documentazione direttamente dal contribuente in maniera spontanea. Questi, nel corso dei contraddittori con i verificatori, non aveva superato l'onere probatorio di fornire idonea giustificazione dell'accredito di alcune somme ricevute sui conti correnti e da qui sono scaturiti gli avvisi di accertamento.

Il contribuente ha impugnato tali atti impositivi lamentando, con primo motivo, violazione e falsa applicazione dell'articolo 12, comma 7, della legge n. 212/2000, per mancata concessione del termine dilatorio, pur trattandosi di accertamento *"a tavolino"*. Con ulteriore motivo di ricorso il ricorrente ha dedotto violazione dell'articolo 32, comma 1 n. 2, e degli articoli 38 e 42, del Dpr n. 600/1973 per aver erroneamente applicato la presunzione di redditi sottratti a tassazione in caso di versamenti non giustificati a un contribuente non esercente alcuna attività imprenditoriale.

La Corte di cassazione ha ritenuto infondata su tutta la linea la tesi del ricorrente e ha rigettato il ricorso, confermando la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati.

### **La decisione**

Le disposizioni in materia di diritti e garanzie del contribuente *"sottoposto a verifiche fiscali"*, ricordiamo, prevedono che, dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione che sancisce la chiusura delle operazioni da parte dei verificatori, il contribuente possa comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste ai fini della valutazione da parte degli uffici impositori. L'avviso di accertamento *"non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*.

La controversia in commento ruota attorno all'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale e dell'applicazione del termine dilatorio nel caso di controlli *"a tavolino"*, effettuati cioè senza l'accesso presso il domicilio del contribuente (o la sede legale dell'imprenditore) ma direttamente nei locali dell'ufficio, previa consegna della documentazione da parte del contribuente controllato.

Nel corso della produzione giurisprudenziale sull'argomento è stata posta la basilare distinzione tra controlli aventi ad oggetto tributi *"non armonizzati"* e controlli su tributi *"armonizzati"*, questi ultimi soggetti al diritto dell'unione europea.

Nel caso di tributi *"non armonizzati"* (come nel caso in esame, le imposte dirette) è principio

oramai cristallizzato che, in assenza di un “accesso” da parte dei verificatori presso il domicilio del contribuente (o i locali dell’impresa), l’eventuale avviso di accertamento è legittimo pur in assenza del contraddittorio preventivo e, quindi, del mancato rispetto del termine dilatorio dalla conclusione dell’attività da parte dell’ufficio. Ciò in quanto l’obbligo dell’amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali detto vincolo risulti specificamente sancito da una norma interna. Pertanto, considerata l’assenza nel diritto nazionale di una specifica statuizione che comporti un generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo (che comporti, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto), è ragionevole concludere che, nel caso di accertamento “a tavolino” di tributi “non armonizzati”, l’avviso di accertamento è legittimo anche senza il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni e, ovviamente in assenza di particolare e motivata urgenza. (su tutte cfr Cassazione sezioni unite, sentenza n. 24823/2015).

Diverso il caso dei tributi “armonizzati” (come ad esempio l’Iva) perché, stante la diretta applicazione del diritto dell’Unione che prevede invece un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale, la violazione di detto obbligo, anche in ipotesi di controlli “a tavolino” comporta in ogni caso l’invalidità dell’atto, purché in giudizio il contribuente superi la “prova di resistenza”. In altre parole, per vedere riconosciute le proprie ragioni, il contribuente deve essere in grado di enunciare dinanzi al giudice tributario le ragioni che in concreto avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. L’opposizione di tali ragioni non deve essere però essere meramente 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” (cfr Cassazione, pronuncia nn. 9496/2020, 20036/2018, 27420/2018, 2875/2017 e 10030/2017).

Il secondo motivo di ricorso attiene, invece, alla possibilità di applicare la presunzione legale di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l’articolo 32, comma 1, n. 2, del Dpr n. 600/1973, anche a soggetti non imprenditori e non professionisti.

Come noto la norma prevede che i dati e gli elementi attinenti alle indagini finanziarie, acquisiti in ragione del successivo n. 7, siano “posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine”. La norma, quindi, non fa un riferimento letterale al concetto di ricavo (attribuibile ai soggetti esercenti attività d’impresa) o di compenso (riferibile, invece, a contribuenti professionali) e, peraltro, rimanda all’articolo 38 del Dpr 660/1973 relativo all’accertamento di tutte le persone fisiche, anche non esercenti attività

imprenditoriale o professionale. Tutto ciò farebbe già di per sé ritenere infondata la tesi per cui la presunzione possa trovare applicazione solo a contribuenti imprenditori e professionisti. In tal senso si è espressa anche la Corte di cassazione con la decisione in commento, secondo cui la presunzione legale relativa di disponibilità di maggior reddito *“non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti”*.

di

**Emiliano Marvulli**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/senza-obbligo-contraddittorio-se-tributo-non-e-armonizzato>