



Ufficio del Massimario

Tributi armonizzati e contraddittorio endoprocedimentale: dalla

Cassazione una conferma ed alcune incertezze

Tributi (in generale) - Contenzioso tributario - Procedimento - Verifiche fiscali
cd. a tavolino - Obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale -
Contenuto - Rispetto del principio di effettività

In tema di tributi armonizzati, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa.

Il fatto

A seguito di verifica fiscale condotta nei confronti di una società in accomandita semplice, l'Agenzia delle entrate notificava alla predetta società, con riferimento all'anno d'imposta 2008, un avviso di accertamento ai fini IVA ed IRAP con cui accertava induttivamente maggiori ricavi non dichiarati e recuperava a tassazione costi ritenuti indeducibili. Emetteva, inoltre, separati avvisi di accertamento ai fini IRPEF nei confronti dei soci per i maggiori redditi di partecipazione nella predetta società di persone. La società ed i soci impugnavano separatamente i predetti atti impositivi e la CTP di Milano, riuniti i ricorsi, li accoglieva. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate veniva accolto dalla CTR della Lombardia. Avverso tale statuizione la società ed i soci propongono separati ricorsi per cassazione.

La questione

Al vaglio dei giudici di legittimità la questione del se, in un caso in cui l'atto impositivo reca un accertamento, anche ai fini IVA, di maggiori ricavi quantificati su base induttiva ex art. 39, secondo comma, lett. d), d.P.R. n. 600, sussiste (o meno) in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, rendendolo edotto dell'esito dell'istruttoria, così da porlo in condizione di "manifestare utilmente" il suo punto di vista anteriormente all'emissione dell'atto impositivo.



Ufficio del Massimario

Il ricorso

Secondo la parte ricorrente: (i) l'art. 12, comma 2, l. n. 212 del 2000 prevede un periodo di moratoria di sessanta giorni tra la formalizzazione dell'esito dell'attività istruttoria (che, di regola, si estrinseca nella notifica al contribuente del processo verbale di constatazione) e l'emissione dell'avviso di accertamento, al fine di consentire al contribuente di esplicitare, in via anticipata rispetto a quest'ultimo atto, le proprie osservazioni; (ii) tale norma costituisce positiva espressione di un generale diritto del contribuente all'instaurazione di un contraddittorio con il Fisco, preventivo all'emissione di un atto impositivo, ormai pacifico nell'ordinamento nazionale e comunitario, che si pone quale necessaria espressione di un più ampio principio di civiltà giuridica, vale a dire il diritto alla difesa.

La decisione

La Sezione V della Suprema Corte ha affermato che: (i) con riferimento ai tributi non armonizzati (nella specie, IRAP per la società ed IRPEF, invece, per i soci), non essendo previsto normativamente l'obbligo del contraddittorio nella fase amministrativa, l'amministrazione finanziaria non aveva nessun obbligo di attivarlo, sicché gli atti impositivi emessi nei confronti della società non potevano essere annullati con riferimento alle riprese a tassazione operate nei confronti della società contribuente ai fini IRAP e ai fini IRPEF nei confronti dei soci; (ii) quanto all'IVA, recuperata nei confronti della società, che il diritto eurounitario da tempo conosce un generale obbligo di attivazione del contraddittorio nella fase del procedimento amministrativo, fondato sull'art. 41, §§ 1 e 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che consacra il diritto ad una buona amministrazione declinandolo, al paragrafo 2, nel «diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio».

In conclusione

I principi innanzi indicati sono stati calati nel nostro ordinamento dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 24823 del 2015, successivamente sempre confermata dalla Sezione Tributaria (cfr., ex multis, Cass. n. 701 del 2019; Cass. n. 22644 del 2019, Cass. n. 33818 del 2024, non massimata), nel senso che vi è necessità di operare, per i tributi armonizzati, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale. Infatti, in tal caso l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa.



*Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria*

PUBBLICAZIONE NEWS

Ufficio del Massimario

Sul contenuto e i limiti della prova di resistenza della quale è gravato il contribuente, la V Sezione Tributaria con ordinanza 22/3/2024, n. 7829, ravvisando una questione di massima di particolare rilevanza, ha rimesso la questione alle Sezioni Unite (udienza 24/6/2025), posto che la giurisprudenza successiva alle Sezioni Unite del 2015 non ha approfondito la questione e si è espressa variamente, richiedendo la verifica in concreto dell'impatto della violazione sull'esito del provvedimento, «se, nel caso del suo rispetto, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso» (Cass. 19958 del 2022; Cass. n. 18413 del 2021; Cass. n. 701 del 2019; Cass. 12832 del 2018; Cass. n. 1969 del 2017; Cass. n. 18450 del 2016), ovvero limitandosi a stabilire che il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Cass. n. 11685 del 2021; Cass. n. 28344 del 2019; Cass. n. 23050 del 2015), non mancando nemmeno decisioni in cui le due formule vengono accostate come se fossero coincidenti (Cass. n. 20436 del 2021: «Parte ricorrente lamenta la violazione del contraddittorio rispetto ad atti acquisiti da indagini presso terzi ma in alcun modo deduce o articola come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato»).

Orientamenti

Conformi: Corte di giustizia UE, 18/12/2008, C-349/07, Sopropé; Cass. Civ., Sez. Unite, 9/12/2015, n. 24823; Cass. Civ., Sez. V, 3/2/2017, n. 2875; Cass. Civ., Sez. VI-5, 20/4/2017, n. 10030; Cass. Civ., Sez. VI-5, 5/9/2017, n. 20799; Cass. Civ., Sez. VI-5, 11/9/2017, n. 21071

Giurisprudenziali

Non conformi: non si rinvencono precedenti

Rif. normativi

Legge 27/07/2000, n. 212, art. 12, comma 2

Dati sentenza

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 15/01/2025) 05/02/2025, n. 2795

Roma, 30 marzo 2025

Redattore: Cons. De Matteis