



Diritti e garanzie del contribuente in sede di verifiche fiscali: si confermano le chiusure della giurisprudenza di legittimità

Rossella Miceli, Associato di Diritto tributario, Università di Roma “La Sapienza”.

Nota a Cass., sent. 23 gennaio 2019, n. 1778

La Giurisprudenza di legittimità conferma interpretazioni restrittive e poco garantistiche delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente in materia di indagini fiscali, in relazione al tema della durata della verifica e della valutazione delle memorie difensive presentate dal contribuente. Le posizioni non possono essere condivise in quanto si pongono in contrasto con i principi generali della materia.

Taxpayer's rights during tax investigation: the closing positions of the national supreme court are confirmed

The National Supreme Court confirms the closing positions about the rules into the Statute of the taxpayer's rights in the matter of tax investigations. Those positions regard the matter of duration of the tax assessment procedure and the matter of the examination of the tax payer's defensive memories. We cannot agree with this judgments because it go against the general principles of national law.

Keywords: tax investigations, meeting with the financial administration, Statute of the taxpayer's rights

Articoli Correlati: [verifiche fiscali](#) - [contraddittorio con l](#) - [statuto dei diritti del contribuente](#)

1. Con la sent. n. 1778, in data 23 gennaio 2019, la Corte di Cassazione affronta alcuni profili importanti inerenti al tema dei diritti dei contribuenti nel corso delle verifiche fiscali. In particolare, nella suddetta pronuncia la Suprema Corte statuisce:

- la validità dell'avviso di accertamento, emesso a seguito di una verifica fiscale, che si è protratta oltre il termine di 30 giorni previsto dalla legge ed in assenza di alcuna autorizzazione alla proroga o giustificazione che sostenga tale durata;
- la validità dell'avviso di accertamento nel quale non si effettua alcuna menzione in relazione alla memoria presentata dal contribuente nell'esercizio del proprio diritto di difesa, come previsto dall'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000).

Si tratta di posizioni che rivelano una incomprensibile chiusura della giurisprudenza di legittimità rispetto ad un pieno riconoscimento dei diritti del contribuente sanciti dalla legge e che confermano alcuni filoni interpretativi emersi negli ultimi due anni.

2. La fase dell'indagine tributaria costituisce, come noto, un momento molto delicato nel rapporto contribuente fisco, nell'ambito del quale sono esercitati poteri autoritativi da parte dell'Amministrazione Finanziaria o della Guardia di Finanza al fine di verificare il corretto adempimento al dovere di concorso alle spese pubbliche. La fisiologica invasione della sfera giuridica del contribuente, effetto dell'esercizio dei suddetti poteri, rende necessaria la previsione normativa di limiti e garanzie che costituiscono, in tal senso, la disciplina legale che presiede ad una legittima e bilanciata esecuzione delle verifiche fiscali. I limiti e le garanzie possono avere diverso contenuto, che si giustifica in relazione al potere esercitato e al tipo di diritto

che subisce (nel corso della verifica fiscale) una compressione (libertà personale, libertà di domicilio, esercizio di attività economica).

3. Lo Statuto dei diritti del contribuente, testo normativo che si proclama espressione di principi generali del sistema tributario, contiene una norma, l'art. 12, titolata "diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali". Le disposizioni contenute in questo articolo sia in sede amministrativa (durante la verifica fiscale), che in sede giurisdizionale, come dimostra la pronuncia in esame, faticano ad essere applicate.

4. Con riferimento al primo tema, ovvero la durata della verifica fiscale, l'art. 12 comma 5 stabilisce che le verifiche presso la sede del contribuente non possono avere una durata superiore a 30 giorni, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, individuati e motivati dal Dirigente dell'Ufficio. Si prevede poi la possibilità di ritornare presso la sede del contribuente, decorso tale periodo, per analizzare la documentazione, anche in questo caso previo assenso motivato del dirigente dell'Ufficio o per specifiche ragioni.

In senso diverso, rispetto a quanto previsto dalla disposizione, la pronuncia in esame stabilisce che la permanenza degli operatori oltre i 30 giorni (previsti dall'art. 12, comma 5) non determina né la sopravvenuta carenza del potere ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti, né l'inutilizzabilità delle prove raccolte. Non è chiaro, quindi, quale conseguenza comporti la violazione della disposizione in esame. Sembra affiorare anche la possibilità che non vi sia alcuna conseguenza.

Si tratta di una posizione, ormai consolidata nella giurisprudenza di legittimità (*ex pluris*, Cass. 15 aprile 2015, n. 7584; Cass. 27 aprile 2017, n. 10481), che in modo evidente contrasta con il dettato normativo. La previsione di un termine, quale limite alla permanenza dei verificatori, e di una procedura di proroga (regolata positivamente) costituiscono specifiche disposizioni, espressione di valutazioni e bilanciamenti da parte del legislatore, che dovrebbero essere rispettate. In tal senso si ritiene di non condividere l'espressione contenuta nella sentenza in esame che giustifica la posizione espressa rilevando che nel caso specifico non sono coinvolti diritti del contribuente costituzionalmente tutelati. In ogni momento della verifica sono coinvolti diritti ed interessi costituzionalmente rilevanti e lo svolgimento di un'indagine presso la sede economica del contribuente (oggetto del caso di specie) incide sulla libera esplicazione della libertà economica (tutelata nell'art. 41 Cost.), definendo una prestazione personale imposta (regolata dall'art. 23 Cost.) la cui esplicazione deve avvenire rigorosamente sulla base della legge.

5. Con riferimento al secondo punto, la questione è, ad avviso di chi scrive, ancora più importante e la soluzione molto pregiudizievole per il contribuente.

Se un punto fermo era stato raggiunto in tema di diritti del contribuente nel corso della verifica, era quello relativo alla natura obbligatoria della fase di contraddittorio (endoprocedimentale) prevista dall'art. 12, comma 7. In un momento storico in cui il contraddittorio endoprocedimentale non è ancora riconosciuto quale principio generale nel corso delle indagini, sembrava però pacifico che il contraddittorio medesimo fosse obbligatorio in tutte le ipotesi in cui la legge espressamente lo prevedeva. Tra queste ipotesi era riconosciuta quella regolata nell'art. 12, comma 7, che sancisce la facoltà in capo al contribuente di presentare osservazioni e richieste che "sono valutate" dagli uffici impositori.

Orbene, una corretta esplicazione della procedura di cui all'art. 12, comma 7 è garantita da alcuni elementi, tra i quali si riscontra l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di analizzare le memorie fornite dal contribuente, obbligo che si deve esprimere nella emissione di un avviso di accertamento corredato da un duplice livello motivazionale (la c.d. doppia motivazione). La motivazione dell'avviso di accertamento, infatti, oltre alle ragioni di fatto e di diritto che supportano la pretesa motiva dovrà riportare, nel caso specifico, le ragioni per cui sono state disattese le argomentazioni del contribuente recate nelle memorie.

La Suprema Corte nella pronuncia in esame afferma la non necessarietà di una valutazione espressa delle memorie (presentate dal contribuente) in sede di atto di accertamento, ritenendo valido tale ultimo atto anche in assenza di una menzione delle difese del contribuente. La Corte asserisce, infatti, che «l'amministrazione ha l'obbligo di valutare le osservazione ma non di esplicitare tale valutazione nell'atto impositivo». Anche in questo caso, la pronuncia consolida un orientamento che negli ultimi due anni si è affermato in tal senso (*ex pluribus*, Cass. 15 novembre 2018, n. 29847; Cass. 17 gennaio 2018, n. 959; Cass. 31 marzo 2017, n. 8378; Cass. 11 luglio 2016, 15616; Cass. 24 febbraio 2016, n. 3583).

In questo modo il contribuente, che ha redatto memorie nell'esercizio del proprio diritto di difesa, nei termini e nei modi previsti dalla legge, non ha alcuna possibilità di controllare che effettivamente le memorie siano state valutate dall'organo procedente. Tale ultima operazione (laddove effettivamente avvenuta) rimarrebbe quindi una mera attività mentale (senza alcuna traccia scritta) da parte del verificatore.

Si tratta di una posizione altamente pregiudizievole per il contribuente che, allo stesso tempo, si pone in pieno contrasto con il principio di trasparenza della attività amministrativa e con quello di collaborazione che, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto, devono permeare il rapporto con il contribuente stesso.

Le memorie difensive devono essere valutate nel contenuto dell'atto di accertamento e tale valutazione deve essere resa in modo esplicito ed evidente da parte dell'organo procedente. L'assenza di tale requisito vanifica il senso della procedura in esame e ne compromette la corretta attuazione. Si ribadisce, pertanto, secondo l'impostazione tradizionale, l'essenzialità della doppia motivazione, quale elemento fondamentale della procedura.

6. Entrambe le posizioni, sostenute nella sentenza in esame, si pongono pertanto su uno stesso asse interpretativo: il consolidamento di interpretazioni particolarmente restrittive e non garantistiche delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente in materia di verifiche fiscali.