



LA LEGGE PER TUTTI
INFORMAZIONE E CONSULENZA LEGALE

Accertamento fiscale a tavolino: contraddittorio sì o no?

Autore: Maria Monteleone | 01/06/2017



La Cassazione dice no al contraddittorio negli accertamenti fiscali che non comportano l'accesso ai locali del contribuente.

Accertamento fiscale a tavolino: nonostante l'apertura garantista di alcune pronunce di merito (da ultimo [Commissione Tributaria Sicilia](#)), la **Cassazione** propende per l'orientamento più restrittivo, evidenziando che **nessuna norma** impone al Fisco di notificare il processo verbale di constatazione al contribuente in caso di **accertamento fiscale a tavolino** (cioè senza accesso e ispezioni presso i locali dell'attività o professione).

Sarebbe dunque legittimo l'**avviso di accertamento** notificato senza rilascio del verbale di constatazione e senza possibilità per il contribuente di presentare osservazioni difensive.

L'ultima recente pronuncia della Suprema Corte **[1]**, richiamando un precedente delle **Sezioni Unite [2]**, afferma che, differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale non pone in capo all'Amministrazione fiscale, in assenza di specifica prescrizione, un **generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale**, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Dunque, secondo l'ordinamento italiano, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i **tributi "armonizzati"** (per esempio Iva e accise) di un **obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale**, pena l'invalidità dell'atto.

I **tributi armonizzati** sono quelli interessati da un procedimento di coordinamento tra le discipline fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea, al fine di eliminare gli ostacoli alla **libera circolazione** di persone, merci, servizi e capitali nel mercato comune.

Al contrario, per i **tributi "non armonizzati"** (per esempio Irpef, imposta di registro ecc.) non vige l'obbligo assoluto del contraddittorio, non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria.

Pertanto, per i tributi non armonizzati, l'obbligo del contraddittorio sussiste esclusivamente qualora sia espressamente previsto da una **disposizione specifica**.

Per esempio, in tema di **accertamento sintetico delle imposte sui redditi**, la legge prevede l'obbligo dell'ufficio finanziario di **invitare il contribuente** a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione.

Nel caso degli **accertamenti fiscali a tavolino**, invece, la legge non prevede l'obbligo di contraddittorio (con invio del verbale al contribuente) se non nei casi di **accessi, ispezioni e verifiche fiscali** effettuate nei locali ove si esercita **l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente [3]**.

L'**interpretazione letterale** di tale norma, così come adottata dai giudici, escluderebbe chiaramente l'ipotesi accertamento a tavolino da quelle per le quali è sancito specificamente l'obbligo di contraddittorio.

Accertamento con o senza accesso ai locali: quale differenza?

La legge, nell'obbligare il Fisco ad inviare il pvc al contribuente, si riferisce agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali e quindi ad operazioni che costituiscono categorie d'intervento accertativo caratterizzate dall'**intromissione autoritativa** dell'Amministrazione nei luoghi del contribuente per cercare **elementi valutativi a lui sfavorevoli**. Tali circostanze giustificano il contraddittorio *«al fine di **correggere, adeguare e chiarire**, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali»*.

Si potrebbe tuttavia opinare che anche l'accertamento a tavolino, pur non essendo caratterizzato dall'intrusione nei locali del contribuente o della sua azienda, debba necessariamente comportare il contraddittorio endoprocedimentale al fine di correggere, adeguare e chiarire gli **elementi acquisiti d'ufficio**.

A tale conclusione si potrebbe giungere secondo un'interpretazione sistematica dell'impianto normativo sulle garanzie a favore del contribuente, fondate sui pilastri dell'**obbligo di motivazione** degli accertamenti e del **principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente**.

Forse guardando più alle **conseguenze lesive** della mancanza di contraddittorio che alle modalità, più o meno autoritative, di svolgimento dell'accertamento fiscale, si potrebbe ravvisare l'esigenza dell'incontro tra Fisco e contribuente anche nella fase di accertamento a tavolino, dove presunzioni non riscontrate possono portare ad accertamenti non corretti e al rischio di esposizione al contenzioso.

Note

[1] Cass. ord. n. 12220 del 16.05.2017. **[2]** Cass. Sez. Unite, sent. n. 24823/2015.

[3] Art. 12, c. 7, L. 212/2000.