

gli speciali di



tribuna finanziaria

Il nuovo processo tributario



Inserito allegato al numero 1/2020 di Tribuna finanziaria

www.tribunafinanziaria.it

Giustizia Tributaria: la storia infinita

...Correva l'anno 1995, e la Giustizia Tributaria, appena riformata con la modifica degli articoli 545 e 546, muoveva i primi passi verso una autonomia foriera di garanzie sia per la lotta all'evasione sia per la difesa del contribuente dagli errori e storture del fisco. Un tortuoso percorso che dura, quasi inalterato, da 25 lunghi anni in cui noi, uomini e donne della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributarî - C.U.G.I.T. abbiamo cercato, in assoluta terzietà e indipendenza rispetto agli interessi corporativistici che hanno altresì caratterizzato altre rappresentanze dei Giudici tributarî, di elevare questa fondamentale giurisdizione a criteri di terzietà rispetto a una delle imperanti parti del processo, ovvero il Ministero dell'Economia e Finanze da cui, ancora, dipende tutto il personale delle "cancellerie" e il pagamento degli stipendi dei Giudici. Ma non solo. Fin dalla prima inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario Corte di Appello di Brescia, da noi istituito con assoluta primogenitura, i temi che abbiamo suggerito sono stati quelli che oggi vivacizzano il dibattito sull'istituzione del nuovo ordinamento del Processo Tributario, con l'istituzione di Tribunali Tributarî, con Giudici Specializzati e terzi rispetto alle parti coinvolte nel processo, con l'ausilio della prova testimoniale, indispensabile per una vera equità valutativa. Per dovuto richiamo alla memoria, e al costrutto propositivo della CUGIT, come dimenticare nel 1998 l'inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario, corte d'Appello di Brescia che così titolava: "Riforma dell'articolo 102 della Costituzione "La funzione Giurisdizionale è esercitata dai Giudici Ordinario, Amministrativi e Tributarî, istituiti e regolati dalle norme de rispettivi ordinamenti giudiziari" In questi anni quante proposte di modifica che, con l'amico Maurizio Villani, abbiamo sottoposto alla valutazione del mondo politico, e quante inattuate promesse e impegni profuse in tal senso. Sembrava, nella precedente legislatura, che fossimo finalmente giunti alla meta ma poi, come sempre accade nel nostro Paese, nuova compagna e si ricomincia tutto da capo per l'ennesima volta. Ora ci sono ben 4 disegni di legge presentati

dai vari partiti, quello n.1243/2019 della Lega (primo firmatario Sen. Romeo), che ha ripreso il progetto portato avanti con L'avv Villani, e poi gli altri tre presentati dal Partito Democratico, da Forza Italia e dal Movimento 5 Stelle. Ci auguriamo che, questa volta, prevalgano gli interessi dei contribuenti che da anni aspettano una riforma che non può più attendere. Una riforma che dia piena dignità ai Giudici sia sotto il profilo della dipendenza giurisdizionale, sia sotto il profilo delle competenze retributive, perché questa "nostra" Giustizia tributaria non può più aspettare i prezzolati comodi di nessuno.



Evoluzione e novità del contraddittorio preventivo in ambito tributario

Relazione del convegno "Le contestazioni fiscali: i riflessi penali e tributari alla luce del Decreto Fiscale 2020. Esperienza europea a confronto - Evoluzione e novità del contraddittorio preventivo in ambito tributario".
Relatore Avv. Lucia Morciano - Lecce 31 gennaio 2020

► Il principio del contraddittorio nella Costituzione

● **Contraddittorio giurisdizionale** → Art. 111 Cost: "Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata".

● **Contraddittorio preventivo**: rappresenta un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa. Attraverso il contraddittorio endoprocedimentale viene data attuazione agli articoli:



● **art. 24 Cost**: "La **difesa** è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento";

● **art. 97 Cost**: "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il **buon andamento** e l'**imparzialità** dell'amministrazione";

● **art. 53 Cost**: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro **capacità contributiva**".

► Il principio del contraddittorio nell'ordinamento comunitario

● **Art. 47, c. 2, Carta dei Diritti fondamentali dell'UE**: "Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed **entro un termine ragionevole** da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare";

● **art. 48, c. 2, Carta dei Diritti fondamentali dell'UE**: "Il **rispetto dei diritti della difesa** è garantito ad ogni imputato";

● **art. 41, c. 2 Carta dei Diritti fondamentali dell'UE**: "Tale diritto comprende in particolare: - **il diritto di**

ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, - il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, - **l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni**;

● **art. 52, Carta dei Diritti fondamentali dell'UE**: "**Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà**. Nel rispetto del principio di **proporzionalità**, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui".

► Quando il contraddittorio preventivo non è previsto espressamente dalla legge nazionale

● Il giudice deve disapplicare la legge in quanto contrastante con il diritto comunitario (al quale deve conformarsi **ex art. 117 Cost**), nonché con i principi disciplinati dagli **artt. 24 e 97 Cost**.



Con l'entrata in vigore il 1° dicembre 2009 del Trattato di Lisbona, che ha inserito la Carta dei Diritti fondamentali tra le fonti primarie, il contraddittorio preventivo è entrato a far parte dei principi del diritto comunitario.

● In tal senso si è espresso recentemente il Consiglio di Stato, con l'**Ad. Plen. n. 9 del 25 giugno 2019**, statuendo il principio di diritto comunitario secondo cui **il giudice amministrativo provvede in ogni caso a non dare applicazione a un atto normativo nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione europea**.

Il contraddittorio endoprocedimentale è stato ri-

tenuto sia dalla giurisprudenza comunitaria (**Corte di Giustizia**, sent. 03/7/2014, cause 129/13 e 130/13, **Kamino**; **Corte di Giustizia**, sentenza 18 dicembre 2008 C-349/07 **Sopropè**), che da quella italiana (**Cass. S. U. 19667/2014**), “*principio fondamentale immanente nell’ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*”.

Prima delle novità introdotte dal **D.L. n. 34/2019**, il legislatore italiano ha espressamente regolato il contraddittorio preventivo solo in determinate ipotesi:

● **Art. 12, comma 7, L.n. 212/2000**: ➔ **Accessi, ispezioni e verifiche in loco**: “*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza...*”.

● **Art. 36 - ter, comma 3, D.P.R. n. 600/1973: in materia di controlli formali** ➔ “*Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d’imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difforni dai dati forniti da terzi*”.

● **Art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973** ➔ **Accertamenti sintetici**: “*L’ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l’obbligo 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 ai sensi dell’articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218...*”

● **art. 32, D.P.R. n. 600/1973** ➔ **Accertamenti basati su indagini bancarie e finanziarie**: “*Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell’art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall’ufficio per l’adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7), a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell’operatore*

finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l’Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, dal comandante regionale”.

► **Giurisprudenza di legittimità ante D.L. n. 34/2019**

Il tema del contraddittorio endoprocedimentale è stato più volte oggetto di dibattito della Corte di Cassazione che ha delineato una nozione “**a geometrie variabili**”, con una tutela differenziata del contribuente, distinguendo tra tributi armonizzati e non, tra verifiche in loco e controlli a tavolino, privando di qualsiasi visione sistematica l’istituto.

● **Cass. S. U. n. 18184/2013**: la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, “*deve essere interpretata nel senso che l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni (dal rilascio di copia del p.v.c. di chiusura delle operazioni) per l’emanazione dell’avviso di accertamento determina, di per sé, l’illegittimità dell’atto impositivo emesso antetempus, salva la ricorrenza, da comprovarsi dall’Ufficio, di oggettive specifiche ragioni d’urgenza*”.

● La Corte di Cassazione ha ritenuto circoscritto il diritto al contraddittorio endoprocedimentale agli accertamenti conseguenti alle verifiche in loco, affermando che **l’Ordinamento tributario non contiene elementi espliciti di diritto positivo tali da postulare l’esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale a tutela delle garanzie difensive del contribuente** (Cassazione Civile n. 26316/10, 21391/14, 15583/14, 13588/14, 7598/14, 25515/13, 2360/13, 446/13, 16354/12).

**Cass. S.U. n. 19667/2014
e Cass. S.U. n. 19668/2014**



Hanno dipanato i dubbi relativi all’applicabilità del contraddittorio preventivo ai controlli a tavolino. Incombe sugli uffici **un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo** rispetto a un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi dei contribuenti e, in caso contrario, l’atto è nullo. Il principio è applicabile a qualunque procedimento amministrativo tributario, a prescindere dal nome dello stesso.

Cass. Sez. Un. n. 24823/2015: nel nostro ordina-

mento **non esiste un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo**, salvo che non sia espressamente previsto dalla legge.

La Corte attua una distinzione tra:

- **TRIBUTI NON ARMONIZZATI**: non essendoci un obbligo di contraddittorio preventivo generalizzato, solo nelle ipotesi in cui è espressamente previsto dalla legge la sua pretermissione conduce all'invalidità del successivo provvedimento amministrativo.
- **TRIBUTI ARMONIZZATI**: il diritto unionale attribuisce al contraddittorio preventivo valore di principio supremo dell'ordinamento:



- a) la violazione non conduce tout court all'annullamento dell'atto impositivo;
- b) il contribuente ha l'onere di dimostrare che, se fosse stato attivato preventivamente un dialogo con l'A.F., questa sarebbe giunta ad esiti accertativi differenti (**c. d. prova di resistenza**).

Cass. Sez. Un. n. 24823/2015: la giurisprudenza comunitaria ha affermato che il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale costituisce principio fondamentale dell'ordinamento europeo, che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto adesso lesivo, sicchè il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, **essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione** (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, **Sopropè**, punti 36 e 37; sentenze: 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, **Kamino International Logistics**; 22.10.13, in causa C-276/12).

Cass. S. U. n. 24823/2015 ➔ **Disciplina sostanziale del contraddittorio preventivo nel diritto comunitario**: quando il diritto unionale non stabilisce né le condizioni alle quali deve essere garantito il diritto di difesa, né le conseguenze di tale violazione, il singolo Stato membro deve apprestare una disciplina idonea a garantire che i provvedimenti adottati:

- siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (**principio di equivalenza**);
- non rendano, nella pratica, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti

dall'ordinamento giuridico dell'Unione (**principio di effettività**).

● Cass. S.U. n. 24823/2015

Limiti del contraddittorio preventivo nel diritto dell'UE

- Il **principio dell'obbligatorietà** del contraddittorio endoprocedimentale **non è assoluto** ma deve soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di **effettività e proporzionalità**, a obiettivi d'interesse generale (cfr. Corte giust. 3.7.2014, in cause C-129 e C-130/13, **Kamino International Logistics**; 26.9.2013, in C-418/11, **Texdata Software**).
- Il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento lesivo, determina l'**annullamento** dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento **"avrebbe potuto comportare un risultato diverso"** (cfr.: Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, **Kamino International Logistics**, punti 78–82).

● Cass. S.U. n. 24823/2015

Effetti

- Intesa di contraddittorio endoprocedimentale non vi è coincidenza tra la disciplina europea e quella nazionale;
- tale divaricazione si riflette inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi;
- **«non armonizzati»**, che sono estranei alle competenze dell'Unione e ai quali non si applica il diritto europeo (**Kamino International Logistics**; 22.10.13, in causa C-276/12; **Sopropè**, 18.12.08 in causa C-349/07;



L'obbligo del contraddittorio preventivo grava sull'Amministrazione, a pena di nullità dell'atto, nelle ipotesi tipizzate dal legislatore, ogni qualvolta si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente;

- **«armonizzati»**: al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di **"equivalenza"** e di **"effettività"**, opera la **clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale** di matrice comunitaria, sanzionata, in caso di violazione, con la **nullità del conclusivo atto impositivo**.

● Cass. S.U. n. 24823/2015

Prova di resistenza contraddittorio preventivo tributi «armonizzati»: in mancanza di violazio-

ne dell'obbligo, il procedimento **“avrebbe potuto comportare un risultato diverso”**.

Il contraddittorio endoprocedimentale + prova di resistenza (leading case *Kamino*) comportano che:

- a) il merito della pretesa tributaria deve essere contestato nel ricorso;
- b) gli elementi che l'interessato avrebbe potuto presentare prima dell'emanazione del provvedimento non devono essere già in possesso dell'Amministrazione finanziaria;
- c) le allegazioni che sarebbero state proposte nel contraddittorio devono essere ragionevoli e meritevoli di considerazione, dunque non meramente pretestuose.

Incertezza sull'applicazione della prova di resistenza nei casi in cui il contraddittorio preventivo è previsto espressamente dalla legge

● **Cass., Sez. Trib., 7 maggio 2018, n. 5408** ➤ la violazione del termine dei 60 giorni previsto dall'art.12, comma 7 cit., non determina la nullità dell'atto impositivo per la parte che riguarda i tributi armonizzati, a meno che il contribuente non dimostri la non pretestuosità della contestazione;



al contrario

● **Cass. n. 14852/2017 e Cass. n. 380/2017** ➤ nei casi in cui il contraddittorio sia previsto da norme nazionali e abbia a oggetto imposte non armonizzate, la sua mancanza determina sempre la nullità dell'atto successivo, a prescindere dalle ragioni che il contribuente avrebbe potuto dedurre in tale sede e **non occorre, dunque, superare la prova di resistenza**;

● **Cass. n. 26933/2017** ➤ **accessi, ispezioni e verifiche**: il contribuente ha il diritto di formulare osservazioni entro 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione e, per questo motivo, l'atto di accertamento e messo prima del decorso di tale termine è nullo, salvo che l'Ufficio non dimostri l'esistenza di particolari ragioni di urgenza.

► **Principio di massimizzazione delle tutele**

Il singolo ordinamento nazionale può apprestare un **livello di protezione più elevato** rispetto a quello garantito dal sistema unionale, sicchè sarebbe conforme a tale regola la soluzione ermeneutica che offre **maggiori garanzie ai tributi non armo-**

nizzati rispetto a quelle riconosciute ai tributi armonizzati (*Cass. n. 1969/2017; Cass. n. 12482/2018*).



al contrario

Cass. n. 1007/2017 è giunta alla conclusione che onerare il contribuente di dimostrare la **non pretestuosità** dell'eccezione di violazione del contraddittorio preventivo per i **tributi armonizzati** quando, invece, è esclusa nelle medesime fattispecie per i tributi non armonizzati, condurrebbe all'inaccettabile conseguenza di attribuire un **grado di tutela più elevato** a questi ultimi rispetto ai primi.

Le recenti pronunce della Corte di Cassazione tendono prevalentemente **ad escludere sempre la prova di resistenza quando si versi nelle ipotesi di contraddittorio obbligatorio**, e ciò a prescindere dal carattere armonizzato o meno dei tributi accertati.



● **Cass. Sez. Trib., 8 maggio 2019, nn. 12128, 12129 e 12130**: è esclusa la **prova di resistenza per i tributi armonizzati** nelle ipotesi in cui è previsto il contraddittorio a pena di nullità;

● **Cass. Sez. Trib. nn. 701 del 15 gennaio 2019 en. 702 del 10 maggio 2019 n. 12451**: esclusa la **prova di resistenza**, in relazione a un accertamento in materia di **IVA** mediante **accesso**.

Cass. Sez. Trib. n. 701 del 15 gennaio 2019: due i **principi cardine** del diritto comunitario che regolano il contraddittorio endoprocedimentale:

1) il **principio di equivalenza**: ➤ le **modalità** previste per l'applicazione del tributo armonizzato **non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi** per **tributi** di natura esclusivamente interna;

2) il **principio di effettività**: ➤ la disciplina nazionale **non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione**, e quindi il contribuente deve essere posto nelle condizioni di esercitare il contraddittorio.



L'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 garantisce pienamente tali principi

↓

e, non a caso, tale disposto normativo non distingue tra tributi armonizzati e non.

Nell'ipotesi di verifiche *in loco*, ai fini delle imposte armonizzate la prova di resistenza non si deve applicare, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino.

↓

1) l'art. 12, comma 7, L. n. 212 del 2000 prevede una **valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio** operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio già, a monte, **assorbe la "prova di resistenza"**;

2) il **principio di strumentalità delle forme** ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;

3) per i **tributi armonizzati** la necessità della **"prova di resistenza"**, ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, **scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.**

► Prassi amministrativa

● L'**effettiva partecipazione del contribuente** al procedimento di accertamento attraverso lo strumento del contraddittorio preventivo **"rendela pretesa tributaria più credibile e sostenibile"** e **"scongiora l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto"** (**Agenzia delle Entrate, circolare 28 aprile 2016, n. 16/E**);

● **"la delicatezza e i profili di complessità che caratterizzano i recuperi fiscali nel contesto in esame, rendono (...) la verifica fiscale la sede più idonea nella quale dare corso al predetto preventivo contraddittorio e formulare i rilievi della specie"** (**circolare Guardia di Finanza n. 1/2018**).

► Corte Costituzionale e contraddittorio preventivo

● **Corte Cost. n. 132/2015:** ► **"l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamen-**

to, operante anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso";

● **Corte Cost. n. 187/2017:** la Consulta ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana relativamente all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, Cost, **"in quanto - secondo l'interpretazione delle Sezioni unite della Cassazione, assunta come diritto vivente - garantisce al contribuente, a pena di invalidità dell'atto di accertamento, l'instaurazione del contraddittorio anticipato nei procedimenti relativi a tributi "non armonizzati", limitatamente ai soli controlli effettuati mediante accessi, ispezioni o verifiche nei luoghi di riferimento del contribuente, e non anche per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori"**.

► **Art. 4 octies, D.L. n. 34/2019 (conv. in legge, con modifiche, dalla L. 28.06.2019, n. 58)**

↓

ha aggiunto **l'art.5 - tera ID. lgs. del 19 giugno 1997, n. 218**

↓

introducendo l'**obbligo dell'invito a comparire** per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione, che l'Ufficio deve proporre al contribuente prima della notifica dell'avviso di accertamento.

L'**art. 5 - ter**, così recita al comma 1: **"L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento"**.

↓

In **difetto**, il **successivo accertamento è invalido** ma solo se, a **seguito d'impugnazione**, il **contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato** (art. 5-ter, comma 5, D. lgs. n. 218/1997).

"In caso di mancata adesione, l'avviso di accer-

tamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio” (art. 5-ter, c. 3, D. lgs. n. 218/1997).

Le esclusioni di applicazioni dell’obbligo d’invito al contraddittorio, riguardano:

- “gli **avvisi di accertamento parziale** previsti dall’articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e **gli avvisi di rettifica parziale** previsti dall’articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633” (art. 5-ter, c. 2, D. lgs. n. 218/1997);
- “In tutti i casi di **particolare urgenza**, specificamente motivata, o nelle ipotesi di **fondato pericolo per la riscossione**, l’ufficio può notificare direttamente l’avviso di accertamento non preceduto dall’invito di cui al comma 1” (art. 5-ter, c.4, D. lgs. n. 218/1997);
- “...nei casi in cui sia stata **rilasciata copia del processo verbale** di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo” (art. 5-ter, c. 1, D. lgs. n. 218/1997).

Prova di resistenza

“...Il mancato avvio del contraddittorio mediante l’invito di cui al comma 1 comporta l’invalidità dell’avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”.

- A seconda delle modalità con le quali vengono svolte le attività di verifica, il contraddittorio preventivo si svolgerà in due differenti forme: in caso di accesso, il contribuente dovrà **presentare memorie difensive**, mentre, **negli altri casi**, il confronto verrà avviato da parte dell’Agenzia delle Entrate **nell’ambito del procedimento di accertamento con adesione**.
- Il principio del contraddittorio esige la sua **effettività** che si sostanzia nella replica, attraverso la motivazione dell’atto di accertamento, che le osservazioni del contribuente sono state:
 - 1) prese in considerazione;
 - 2) adeguatamente valutate;
 - 3) ragionevolmente superate.



L’atto di accertamento **va specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel contraddittorio** (art. 5-ter, c. 3 D. lgs. n. 218/1997).

Un corollario **dell’effettività** risulta anche quello della **temporalità**



nel senso che lo spazio temporale offerto al contribuente per poter rappresentare le sue ragioni deve essere sufficiente, così come l’Ufficio dell’Amministrazione deve avere il tempo per vagliare le stesse ragioni del contribuente.



La proroga di ben **120 giorni** del termine di decadenza per notificare l’atto impositivo, se tra la data di comparizione e di decadenza ordinaria **intercorrono meno di 90 giorni (art. 5,c. 3-bis D. lgs. n. 218/1997) è una previsione che squilibra, però, a favore del Fisco, i rapporti con il contribuente.**

Dopo le modifiche apportate dal Decreto “Crescita”, l’obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo risulta un’ipotesi puramente teorica dopo l’esclusione dell’invito a comparire per gli atti di **accertamento parziale**, essendo questi ultimi la maggior parte di quelli emessi dall’Agenzia; peraltro, l’obbligo al contraddittorio potrà essere derogato anche in tutti quei casi di particolare e motivata urgenza e di “**fondato pericolo**” per la riscossione.

Sul terreno del principio del contraddittorio endoprocedimentale si gioca la corretta attuazione dei principi costituzionali di legalità e capacità contributiva.

Il contraddittorio preventivo:

- è fondamentale strumento di salvezza del procedimento amministrativo di controllo, accertamento, sanzione e riscossione;
- ha una normale attitudine a favorire il confronto e la riduzione a legittimità dei comportamenti eventualmente illegittimi del contribuente, abbreviando i tempi della riscossione.



Prima del contribuente, tuttavia, è l’Amministrazione Finanziaria a dover acquisire come dato finale che l’assenza del contraddittorio endoprocedimentale non solo e non tanto viola i parametri costituzionali di cui agli artt. 3, 24 e 53, 111 e 117 della Costituzione ma indebolisce la funzione impositiva, soprattutto nei casi in cui l’interlocuzione preventiva con il contribuente è essenziale quando la verifica amministrativa non ha contenuti esclusivamente cartolari.

Convegno “Le contestazioni fiscali: i riflessi penali e tributari alla luce del Decreto Fiscale 2020. Esperienze europee a confronto”

Relazione intervento “Evoluzione e novità del contraddittorio preventivo in ambito tributario”.
Avv. Lucia Morciano

Nell'organizzare questo evento la Commissione Tax Law dell'Unione Avvocati Europei- di cui faccio parte **si è posta l'obiettivo di realizzare un approfondimento sul tema delle contestazioni fiscali e degli eventuali risvolti penalistici che possono scaturire a seguito di un avviso di accertamento**, alla luce delle recenti riforme apportate dal Legislatore che ne hanno mutato gli scenari, cercando di dare un valore aggiunto, per una visione sistemica del panorama fiscale, attraverso l'ulteriore confronto del sistema fiscale italiano con altri Paesi dell'Ue.

Nel quadro riformato dal Legislatore, un ruolo centrale riveste il contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione dell'atto impositivo.

È di tutta evidenza come **di rilevante importanza sia garantire al contribuente il contraddittorio**, non solo in fase giurisdizionale- che nel processo tributario è limitato poichè è un giudizio cartolare dove è esclusa la prova testimoniale- **ma già nella fase endoprocedimentale per non vedere il contribuente menomata la propria difesa ab inizio.**

Il contraddittorio endoprocedimentale, in ambito tributario, consente la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale **dando la possibilità al destinatario del provvedimento di poter addurre le proprie ragioni in ordine agli elementi che l'Amministrazione finanziaria intende porre a fondamento dell'atto impositivo.**

L'Amministrazione finanziaria dovrà, pertanto, valutare attentamente le osservazioni del contribuente e motivare congruamente le ragioni per cui non ha ritenuto di accogliere, in tutto o in parte, le deduzioni proposte.

A differenza del procedimento amministrativo, in cui il contraddittorio è stabilito in via generale (art. 7 L.n.241/1990), **nell'ordinamento tributario, prima delle novità introdotte dal “Decreto Crescita” (D.L. n.34/2019, conv. in legge con modifiche, dalla L. 28.06.2019, n. 58, con decorrenza dal 30.06.2019), mancava una norma che san-**

cisse l'obbligatorietà del rispetto di tale principio in maniera diffusa.

La questione del contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento tributario, ossia se l'esistenza di un tale obbligo generale possa desumersi dal complesso delle discipline relative ai singoli tributi, o se, viceversa, il rispetto del contraddittorio rimanga rigorosamente circoscritto alle esclusive ipotesi normativamente previste, è senz'altro, oggi e già da parecchio tempo, al centro di un ampio dibattito, sia in sede dottrinale che giurisprudenziale, che è stata risolta in parte dal Legislatore con il D.L n.34/2019, **che sembra introdurre un obbligo generalizzato di contraddittorio prima dell'emanazione dell'accertamento ma che, a ben vedere, risulta limitante per il contribuente.**

Prima di analizzare il dibattito giurisprudenziale sul contraddittorio preventivo precedente alle novità introdotte dal “Decreto Crescita”, bisogna evidenziare **l'immanenza di tale diritto nei principi costituzionali e del diritto comunitario.**

Il contraddittorio è un **corollario del principio del giusto processo**, tutelato dalla Carta Costituzionale dall'art.111 Cost- rivendicato anche nel processo tributario- che unitamente alle regole della parità delle armi e della terzietà del giudice, consente di realizzare un processo equo. Il principio dell'imparzialità e terzietà del giudice, come ampiamente affermato dall'Avv. Villani, può realizzarsi nella sua effettività, in ambito tributario, solo con la tanto auspicata e ormai necessaria riforma della giustizia tributaria.

L'istituto del contraddittorio rappresenta il principio fondamentale della civiltà giuridica, la regola per cui il soggetto destinatario di un provvedimento non solo giurisdizionale, ma anche amministrativo -in questo è compreso anche quello tributario- produttivo di effetti sfavorevoli nella sua sfera giuridica, **deve avere il diritto di manifestare, prima dell'emissione del provvedimento stesso, le proprie ragioni dopo avere preso visione di tutti i dati contro di lui raccolti.**

Il contraddittorio è un principio fondamentale non

solo in sede processuale, poiché garantisce il rispetto del diritto di difesa attraverso la parità delle armi, ma anche **nel procedimento amministrativo rappresenta un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa.**

Attraverso il contraddittorio viene data pratica attuazione da un lato, al diritto di difesa dell'interessato, tutelato dall'**art.24 della Costituzione** e, dall'altro, ai principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, di cui all'**art.97 della Costituzione, essendo fin troppo evidente che solo all'esito di una accurata istruttoria, fondata non solo sugli elementi in possesso o acquisiti ex officio dalla P.A. ma anche su quelli forniti dall'interessato, può essere emesso un provvedimento equo e legittimo che soddisfi i contrapposti interessi.**

Garantendo il principio del contraddittorio in fase procedimentale, di conseguenza, si realizza il principio dell'equa capacità contributiva ex art. 53 cost.

Pertanto, il principio del contraddittorio preventivo, in ambito tributario, trova fondamento nelle fonti interne, nei principi costituzionali e nelle leggi ordinarie e, altresì, è stato espressamente contemplato nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea; in particolare, tale principio è contemplato negli **artt. 47 e 48**, che garantiscono il **rispetto del principio del diritto di difesa e il diritto del processo equo** per quanto attiene ai **procedimenti giurisdizionali**, e, per quanto attiene ai **procedimenti amministrativi**, nell'**art. 41**, che stabilisce il **diritto alla buona amministrazione.**

Con l'entrata in vigore il 1° dicembre 2009 del Trattato di Lisbona, che ha **fatto diventare fonte comunitaria primaria la Carta dei Diritti Fondamentali, il contraddittorio preventivo è entrato a far parte dei principi del diritto comunitario.** Inoltre, l'**art.52** (Portata e interpretazione dei diritti e principi) prevede che **eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti riconosciuti dalla Carta devono essere non solo previste dalla legge, ma devono anche rispettare il contenuto essenziale di predetti diritti.**

Da ciò ne discende che, il **principio del contraddittorio deve trovare applicazione non solo nei casi in cui esso non sia espressamente previsto dalla legge, ma anche nei casi in cui la legge lo escluda, dovendo, in tale ultima ipotesi, il giudice disapplicare la legge in quanto contrastante con il diritto comunitario** (al quale la leg-

ge dello Stato deve conformarsi ex art.117 Cost.); inoltre, la violazione del contraddittorio contrasta con gli artt. art.24 e 97 della Costituzione.

In tal senso recentemente si è espresso il Consiglio di Stato con l'Ad.Plen. n. 9 del 25 giugno 2019, statuendo il principio di diritto comunitario secondo cui il giudice amministrativo provvede, in ogni caso, a non dare applicazione a un atto normativo nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione europea.

Il contraddittorio endoprocedimentale è stato ritenuto, sia dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia, sent, 03/7/2014, cause 129/13 e 130/13, **Kamino**; Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008 C-349/07 **Sopropè**) che da quella italiana (**Cass.S.U. 19667/2014**), "**principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa**", che vedremo nel dettaglio in seguito.

Giova evidenziare che, l'obbligo del contraddittorio preventivo, pur rappresentando una diretta applicazione dei principi costituzionali e comunitari di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione, tuttavia, in ambito tributario, non esisteva (prima del D.L.n.34/2019) una norma che imponesse in via generalizzata il contraddittorio preventivo.

Invero, il Legislatore italiano ha espressamente regolato il contraddittorio preventivo solo in determinate ipotesi:

● **Art.12 comma 7 L.n.212/2000: Accessi, ispezioni e verifiche in loco:** "*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374*".

Nel citato art. 12, il Legislatore, dopo aver previsto che i verificatori devono dare atto, mediante la redazione di un processo verbale, delle risultanze

delle verifiche operate, **stabilisce che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza di consegna di sessanta giorni dalla consegna del pvc.** La norma, nel riconoscere al contribuente il diritto di formulare osservazioni e richieste entro il prescritto termine, **evidenzia l'importanza della fase istruttoria quale momento prodromico all'eventuale adozione del provvedimento impositivo, che costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente.**

● **Art. 36-ter, comma 3 D.P.R.n.600/1973: in materia di controlli formali** che sancisce l'obbligo di un preventivo contraddittorio con il destinatario(solo) qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione: *“Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a **fornire chiarimenti** in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.”*

● **Art. 38 comma 7 D.P.R. n. 600/1973: accertamenti sintetici:** *“L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito **complessivo ha l'obbligo 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 ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge”.*

● **Art. 32, c.2 D.P.R. n. 600/1973: accertamenti che si basano su indagini bancarie e finanziarie:** *“Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7), a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore re-*

gionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, dal comandante regionale”.

Dal momento che nell'ordinamento italiano, a differenza di quello unionale, in **ambito tributario, non sussiste un obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale**, nel corso degli ultimi anni **si è acceso un forte dibattito circa l'obbligatorietà o meno di tale contraddittorio** tra contribuenti e l'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, sugli **effetti** che il mancato esperimento di tale pratica abbia sugli atti adottati dall'ente impositore.

Il tema del contraddittorio endoprocedimentale è stato più volte oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza di legittimità che ha delineato una nozione **“a geometrie variabili”**, con **una tutela differenziata del contribuente**, distinguendo tra tributi armonizzati e non, tra verifiche *in loco* e controlli a tavolino, privando di qualsiasi visione sistematica dell'istituto; per tale motivo si è reso urgente l'intervento del legislatore che è culminato con l'**art. 4 octies del D.L.n.34/2019**, introducendo l'invito a comparire nella procedura di accertamento con adesione.

Ma prima di analizzare i termini del novello intervento legislativo, occorre esaminare le diverse posizioni assunte sul punto dalla giurisprudenza di legittimità nelle loro pronunce, alquanto ondivaghe e mai concordanti, che non hanno condotto all'elaborazione di un principio uniforme e consolidato. La Corte di Cassazione (**Cass.S.U.n.18184/2013**), fin dalle prime applicazioni, **non ha posto in discussione il dato testuale dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente** e, quindi, il suo **perimetro applicativo**, limitandosi solo, in alcune decisioni, **a discutere sulle conseguenze e, quindi, gli effetti** in capo all'atto impositivo, nell'ipotesi di mancato rispetto dell'attività di “accessi, ispezioni e verifiche fiscali”, prevista nel primo comma dell'art. 12 cit., degli **obblighi** dell'Amministrazione finanziaria di concedere il contraddittorio endoprocedimentale, attraverso il termine dilatorio di 60 gg prima dell'emanazione del pvc per la presentazione di osservazioni da parte del contribuente; la Suprema Corte è giunta alla conclusione che tale inosservanza comporta l'illegittimità dell'atto impositivo, atteso che tale violazione procedimentale si risolve in un'intollerabile deviazione **dal modello normativo perentoriamente prescritto** (“avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto

termine”) che ha introiettato i principi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione e contribuente - di derivazione costituzionale e comunitaria - configurando il contraddittorio endoprocedimentale, nelle verifiche considerate, quale indispensabile strumento di tutela del contribuente e di garanzia del migliore esercizio della potestà impositiva, anche nell’interesse dell’Amministrazione.

Anche nelle successive pronunce alla sentenza del 2013, la Corte di Cassazione ha ritenuto **circoscritta l’applicazione del contraddittorio preventivo** alle ipotesi di “accessi”, “ispezioni” e “verifiche” fiscali nei locali del contribuente, sulla base della costante affermazione secondo cui **l’Ordinamento tributario non contiene elementi espliciti di diritto positivo tali da postulare l’esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale a tutela delle garanzie difensive del contribuente** (Cassazione Civile n. 26316/10, 21391/14, 15583/14, 13588/14, 7598/14, 25515/13, 2360/13, 446/13, 16354/12). Un *revirement* di tale orientamento giurisprudenziale si è avuto con le due sentenze gemelle della Suprema Corte, pronunciate a Sezioni Unite, (**Cass.SS.UU.n.19667/2014 e 19668/2014**), con cui ha cercato di **dipanare i dubbi relativi all’applicabilità dell’ istituto ai controlli a tavolino**, sottolineando che incombe sugli uffici **un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo**, rispetto all’adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente, qualora ciò non avvenisse l’atto è nullo.

Pertanto, in riferimento al caso de quo delle citate pronunce (**Cass.SS.UU.n.19667/2014 e 19668/2014**), la Corte di Cassazione ha statuito che **tale principio è applicabile a qualunque procedimento amministrativo tributario, a prescindere dal nome dell’atto stesso**, *“dovendosi ritenere nel caso di specie, che l’omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell’iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea [...]”*.

Successivamente, però, i giudici di legittimità, con la sentenza a **Sezioni Unite n.24823 del 9 dicembre 2015**, hanno fatto **un passo indietro**, giungendo a conclusioni completamente differenti, **stabilendo che nel nostro ordinamento non esiste un diritto generalizzato al contraddit-**

torio preventivo, salvo che non sia espressamente previsto dalla legge.

Tale sentenza ha rappresentato una battuta d’arresto rispetto al processo espansivo del principio del contraddittorio endoprocedimentale - che aveva visto come tappa fondamentale le due sentenze gemelle del settembre 2014 nn.19667 e 19668 - e il principio ermeneutico delle S.U. del 2015 ha assunto **carattere di diritto vivente** per le successive pronunce della giurisprudenza di legittimità; per tale ragione, la sentenza a Sezioni Unite n.24823/2015, verrà esaminata nel dettaglio di seguito.

In via preliminare, in predetta sentenza, le Sezioni Unite hanno **distinto le ipotesi in cui l’accertamento ha a oggetto tributi non armonizzati da quelle in cui, invece, si verte in materia di tributi armonizzati (IVA, accise, dazi).**

Nel primo caso (**tributi non armonizzati**), la regola tracciata dal Supremo Consesso è volta a negare la sussistenza, nell’ordinamento nazionale, di un generale obbligo di confronto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente prima dell’emissione dell’atto impositivo, a eccezione delle ipotesi in cui tale garanzia sia espressamente prevista dalla legge.

Ne discende, **che solo nei casi tipizzati dal legislatore, la pretermissione del contraddittorio conduce all’invalidità del successivo provvedimento amministrativo.**

Diversamente, in ipotesi di tributi **armonizzati**, viene applicato il diritto dell’UE al contraddittorio, valore di principio supremo dell’ordinamento unionale, la cui omissione, però, come affermato dalla Corte di Giustizia, non conduce *tout court* all’annullamento dell’atto impositivo. Difatti, il contribuente ha l’onere di dimostrare che, se fosse stato preventivamente attivato un dialogo con l’Amministrazione Finanziaria, questa sarebbe giunta a esiti accertativi differenti (**c.d.prova di resistenza**).

La valutazione degli elementi volti a provare tale circostanza è rimessa al giudice di merito, il quale, solo dopo aver accertato la **non pretestuosità di omesso contraddittorio**, può dichiarare l’invalidità dell’atto impositivo.

La Corte di Cassazione nella citata sentenza ha affermato che, se da una parte l’ordinamento nazionale non ha previsto una norma che sancisse un generale obbligo del contraddittorio preventivo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, lo stesso non può dirsi per il diritto unionale.

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. **sentenze: 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Ramino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12**, Jiri Sabou; 18.12.08, in causa C-349/07, Soprope'; 12.12.02, causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani; 21.9.00, in causa C-462/98 P, Mediocurso c. Commissione; 4.10.96, in causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge che **il rispetto del contraddittorio** nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, **quale esplicazione del diritto alla difesa, è principio fondamentale dell'ordinamento Europeo** e trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo; sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, **essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione** (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, Soprope', punti 36 e 37).

La Corte di Giustizia ha, nello specifico affermato: *"il rispetto dei diritti alla difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio, in qualsiasi procedimento, costituisce parte integrante"* (sentenza Sopropè del 18.12.08, in causa C-349/07, punti 81 e 82; sentenza Kamino International Logistics, in cause C-129/13 e C-130/13).

Con riguardo alla **disciplina sostanziale del contraddittorio preventivo**, la Corte di Lussemburgo ha precisato che, qualora il diritto dell'Unione non stabilisca **né le condizioni** alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti di difesa **né le conseguenze** della violazione di tale diritto, il compito è rimesso al singolo Stato membro, il quale deve apprestare una disciplina idonea a garantire che i provvedimenti adottati siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (**principio di equivalenza**) e che non rendano, nella pratica, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (**principio di effettività**).

Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non è, tuttavia, assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali, posto che anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non danno vita a prerogative incondizionate, potendo

soggiacere a restrizioni, che rispondano, nel rispetto del principio di **effettività e proporzionalità**, a obiettivi d'interesse generale (cfr. Corte giust. 3.7.2014, in cause C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics; 26.9.2013, in C-418/11, Texdata Software).

La Corte di Giustizia ha, soprattutto, affermato (in prospettiva che richiama il pragmatico canone giuspubblicistico della strumentante delle forme) che - avendo il giudice nazionale, in ogni caso, **l'obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell'Unione** - il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento **"avrebbe potuto comportare un risultato diverso"** (cfr.: Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics, punti 78 - 82).

In conclusione del suo iter logico, il Supremo Consesso nella sentenza a Sezioni Unite, la **n. 24823/2015**, ha concluso che, **in tema di contraddittorio endoprocedimentale, non vi è coincidenza tra la disciplina europea e nazionale.**

Il diritto unionale, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; il diritto nazionale, invece, **quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato.**

Tale divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti.

Per i **tributi "non armonizzati"**, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, **sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge.**

Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13,

Kamino International Logistics; 22.10.13; 18.12.08, in causa C-349/07, **Soprope'**).

Più nel dettaglio, secondo la Corte di Cassazione, nell'ambito dei tributi armonizzati - **al di fuori delle specifiche ipotesi**, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei **principi di "equivalenza" e di "effettività"** (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, **Ramino International Logistics**, punto 82) - **opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria**, sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Difatti, al contribuente che intende eccepire la nullità del provvedimento amministrativo per mancata attivazione di un dialogo preventivo dell'Ufficio impositore, incombe l'onere di dimostrare, in sede processuale che, se fosse stato attivato il contraddittorio, avrebbe potuto valorizzare elementi difensivi rilevanti ai fini dell'esito dell'accertamento.

Di conseguenza, secondo la giurisprudenza unionale, la violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale **non comporta l'annullamento della decisione amministrativa a meno che il contribuente non fornisca in giudizio la prova di resistenza**.

Pertanto, il contraddittorio endoprocedimentale così definito nel leading case **Kamino**, comprensivo della prova di resistenza, deve essere inteso nel senso che il giudice deve accertare in sede giudiziale:

- a) il **merito della pretesa tributaria** deve essere contestato nel ricorso;
- b) gli **elementi** che l'interessato **avrebbe potuto presentare prima dell'emanazione del provvedimento** non devono essere già in possesso dell'Amministrazione finanziaria
- c) **le allegazioni** che sarebbero state proposte nel contraddittorio devono essere ragionevoli e **meritevoli** di considerazione, dunque **non meramente pretestuose**.

Dopo la sentenza delle Sezioni Unite del 2015, le successive pronunce della giurisprudenza di legittimità hanno fatto emergere un quadro a dir poco frastagliato, privo di qualsiasi visione sistematica dell'istituto.

L'obbligatorietà o meno del contraddittorio endoprocedimentale è basata su due distinzioni:

- a) in base alla tipologia del controllo adottato;
- b) se il tributo è armonizzato o meno.

La regola dicotomica tracciata dalla giurisprudenza a Sezioni Unite, con sentenza n. 24823/2015, dei tributi armonizzati e non armonizzati, ha suscitato delle incertezze riguardo l'applicazione della prova di resistenza nei casi in cui il contraddittorio è espressamente prevista dalla legge.

In particolare, si registra un contrasto circa la necessità o meno della prova di resistenza quando il provvedimento amministrativo, che ha oggetto tributi armonizzati, venga emesso nell'ambito delle ipotesi tassative per le quali l'ordinamento nazionale impone, a pena di nullità, il contraddittorio preventivo.

La questione si è posta nei casi in cui nell'ambito dei tributi nazionali la norma disponga espressamente l'obbligo del contraddittorio preventivo; ciò accade, ad esempio, negli accertamenti da studi di settore e redditometro, nei controlli formali (art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973) e nei controlli da accessi, ispezioni e controlli (art.12 comma 7 Statuto dei Lavoratori).

Secondo un primo orientamento (**Cass.sez.Trib. 7 maggio 2018, n.5408**), la violazione del termine dei 60 giorni previsto dall'art.12 comma 7 cit., non determina la nullità dell'atto impositivo per la parte che riguarda i tributi armonizzati, a meno che il contribuente non dimostri la non pretestuosità della contestazione; tale soluzione poggia su un'interpretazione meramente letterale della regola sancita dalle Sezioni Unite del 2015 che, nel richiedere la prova di resistenza in caso di accertamento su tributi armonizzati, non prevede alcuna eccezione.

Secondo un altro orientamento, invece, nei casi in cui il contraddittorio sia previsto da norme nazionali e abbia a oggetto imposte non armonizzate, la sua mancanza determina sempre la nullità dell'atto successivo, a prescindere dalle ragioni che il contribuente avrebbe potuto dedurre in tale sede e **non occorre, dunque, superare la prova di resistenza**. Questo comporta a esempio che l'ipoteca iscritta senza preavviso è sempre nulla (**sentenze 14852/2017 e 380/2017**). Lo stesso principio vale per i controlli formali eseguiti ai sensi dell'articolo **36-ter del Dpr 600/1973**.

In riferimento agli accertamenti derivanti da accessi, ispezioni e verifiche, la Suprema Corte (**Cass.n.26933/2017**) ha precisato che il contribuente ha il diritto di formulare osservazioni entro 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione e, per questo motivo, l'atto di accertamento emesso prima del decorso di tale termine

è nullo, salvo che l'Ufficio non dimostri l'esistenza di particolari ragioni di urgenza (Cassazione sentenza 5899/2017). L'Ufficio, tuttavia, non è tenuto a esplicitare i motivi di rigetto delle eccezioni del contribuente. È sufficiente che le osservazioni siano state valutate. Ciò significa che potranno essere adottate formule di stile quali "valutate le osservazioni del contribuente", ciò svuota, però, di contenuto il contraddittorio endoprocedimentale limitandolo a una procedura formale e privandolo della vera accezione sostanziale di garanzia difensiva.

In altre recenti decisioni, la giurisprudenza di legittimità (**Cass. n.1969/2017; Cass.n.12482/2018**) ha invocato il **principio di massimizzazione delle tutele**, in base al quale il singolo ordinamento nazionale può apprestare un livello di protezione più elevato rispetto a quello garantito dal sistema unionale, sicché sarebbe conforme a tale regola la soluzione ermeneutica che offre maggiori garanzie ai tributi non armonizzati rispetto a quelle riconosciute ai tributi armonizzati.

In un'altra pronuncia (**Cass.n.1007/2017**), i giudici di legittimità sono giunti a una conclusione opposta, affermando che onerare il contribuente di dimostrare **la non pretestuosità dell'eccezione di violazione del contraddittorio preventivo per i tributi armonizzati** quando, invece, è **esclusa nelle medesime fattispecie per i tributi non armonizzati**, condurrebbe all'inaccettabile conseguenza di **attribuire un grado di tutela più elevato a questi ultimi rispetto ai primi**.

Sostanzialmente, nelle recenti pronunce della Corte di Cassazione, è manifesta la prevalente tendenza a **escludere sempre la prova di resistenza, quando si versi nelle ipotesi di contraddittorio obbligatorio, e ciò a prescindere dal carattere armonizzato o meno dei tributi accertati**.

I giudici di legittimità, in particolare, evidenziano che l'art.12 comma 7 dello Statuto del contribuente, nel sancire l'obbligatorietà del contraddittorio, non pone alcuna distinzione tra tributi armonizzati e non.

Piuttosto, si osserva, con la succitata disposizione, l'ordinamento ha compiuto la precisa scelta di ritenere sempre nullo il provvedimento emesso in violazione del contraddittorio preventivo, non assumendo alcun valore la natura dei tributi accertati.

In particolare, nelle tre pronunce "gemelle" (**Cass. Sez. Trib., 8 maggio 2019, nn.12128,12129 e 12130**), è possibile riscontrare la tendenza della giurisprudenza di escludere la prova di resistenza per i tributi armonizzati **nelle ipotesi in cui è pre-**

visto il contraddittorio a pena di nullità.

In tali sentenze, infatti, i giudici di legittimità, in un caso di accertamento doganale mediante accesso, hanno ribadito la necessità che il contribuente fornisca la prova di resistenza valorizzando non la natura armonizzata del tributo oggetto di pretesa erariale, quanto, piuttosto, il mancato ricorrere di una delle ipotesi per le quali l'ordinamento prevede il contraddittorio preventivo a pena di nullità.

A tal proposito, degne di nota, sono alcune decisioni della Corte di Cassazione (**Cass.Sez.Trib. nn.701 del 15 gennaio 2019 e n.702 del 10 maggio 2019 n.12451**), con le quali è stata esclusa la prova di resistenza, **in relazione a un accertamento in materia di IVA mediante accesso**.

Il Collegio ritiene di non poter avvallare un'interpretazione dell'art. 12 comma 7 dello Statuto che restringa la protezione da accordare ai tributi armonizzati rispetto a quella che è assicurata dal diritto interno ai tributi non armonizzati.

Precisamente, Corte di Cassazione ribadisce il suo costante orientamento recente, secondo cui il diritto al contraddittorio endoprocedimentale esiste per le materie non armonizzate nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge (Cass.n.8619/2018).

Più nel dettaglio, nella sentenza n.701/2019, la Suprema Corte, in via preliminare, ha ribadito i due principi cardine del diritto comunitario che regolano il diritto fondamentale al contraddittorio endoprocedimentale:

- 1) il **principio di equivalenza**, ossia le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna;
- 2) il **principio di effettività**, ovvero la disciplina nazionale non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, e quindi il contribuente dev'essere posto nelle condizioni di esercitare il contraddittorio.

Ciò posto, dando continuità ai principi della giurisprudenza comunitaria, la Suprema Corte ha osservato, ai fini dell'interpretazione dell'art.12 comma 7 della L.n.212/2000, che tale disposto normativo non a caso non distingue tra tributi armonizzati e non.

Secondo il Supremo Consesso, la sentenza a Sezioni Unite **n. 24823/2015** deve essere correttamente interpretata **in rapporto di continuità e di complementarità con la sentenza a Sezioni**

Unite n. 18184/13, atteso che la prima non introduce (e non si basa su) un discrimine – una summa divisio - tra tributi non armonizzati e tributi armonizzati in tema di disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, bensì distingue tra esistenza, o meno, di una normativa specifica sul punto; se questa esiste (v. articolo 12 cit.), la stessa si applica a tutti i tributi, proprio nel pieno rispetto del principio di equivalenza, laddove, in mancanza e, quindi, in via residuale, subentra il principio generale unionale, ovviamente in tutta la sua portata e, dunque, anche con il limite della prova di resistenza.

Quale ulteriore logica conseguenza, il Supremo Consesso **ha sostenuto che, anche per i tributi armonizzati, scatta la prova di resistenza ai fini del contraddittorio endoprocedimentale nel solo caso in cui la normativa interna non commini espressamente la sanzione della nullità;** specularmente, ove il legislatore la preveda, non dev'essere applicata anche la prova di resistenza. Infatti, solo in assenza di una specifica previsione di nullità introdotta dal Legislatore per sanzionare la violazione del contraddittorio vi può essere spazio per il giudice affinché possa operare una valutazione *ex post*, caso per caso, sull'intervenuto rispetto o meno del contraddittorio medesimo. Nella sentenza n.701/2019, i giudici di legittimità giungono alla conclusione che, **ai fini delle imposte armonizzate, la prova di resistenza non si deve applicare nelle tre ipotesi in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino.**

Precisamente, la Suprema Corte, ha così argomentato i motivi sui cui si fonda tale principio ermeneutico:

1) la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, **una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore,** attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, **che già, a monte, assorbe la “prova di resistenza”** e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzio-

ne di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;

3) per i tributi armonizzati la **necessità della “prova di resistenza”**, ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.

Se da una parte la giurisprudenza di legittimità ha avuto un ormai radicato orientamento che tende a limitare l'applicazione del contraddittorio preventivo, nella prassi amministrativa si è fatta strada la consapevolezza della centralità del confronto con il contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento tributario.

Se da una parte la giurisprudenza non è riuscita a garantire un'interpretazione uniforme per l'applicazione del contraddittorio preventivo, dall'altra parte **la prassi amministrativa è riuscita a illustrare nel modo più efficace la reale portata del concetto**, chiarendo che l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento attraverso lo strumento del contraddittorio preventivo *“rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile”* e *“scongiora l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto”* (Agenzia delle Entrate, circolare 28 aprile 2016, n.16/E).

Pertanto, secondo l'Amministrazione Finanziaria, il confronto non deve ridursi a un vuoto adempimento formale ma deve rappresentare, nello spirito dell'aperta e leale reciproca collaborazione, come previsto dal legislatore nello Statuto del contribuente:

- per il contribuente, la concreta possibilità di esporre le proprie osservazioni e argomentazioni difensive;
- per l'Agenzia delle Entrate, l'occasione di operare un vaglio critico delle proprie tesi precisando nella motivazione le eventuali ragioni per cui ha ritenuto di non poter accogliere tali deduzioni difensive.

Sulla necessità del contraddittorio è intervenuto anche il Comando Generale della Guardia di Finanza (circolare n.1/2018) affermando che *“la delicatezza e i profili di complessità che caratterizzano i recuperi fiscali nel contesto in esame, rendono (...) la verifica fiscale la sede più idonea nella quale dare corso al predetto preventivo contraddittorio e formulare i rilievi della specie”*; l'atteggiamento, quindi, risulta ben allineato al recentissimo indirizzo della giurisprudenza di legittimità.

In questo quadro d'incertezza è mancato, purtroppo, l'intervento chiarificatore della Corte Costituzionale che, sebbene in una prima pronuncia fosse sembrata propensa a riconoscere l'esistenza dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale (**Corte Cost.n.132 del 2015**), così si esprimeva: *"l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale procedimentale, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso"*, però, in una recente ordinanza (**Corte Cost.n.187/2017**), la Consulta ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana relativamente all'art. 12 comma 7 L. n. 212/2000, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, Cost., *"in quanto - secondo l'interpretazione delle Sezioni unite della Cassazione, assunta come diritto vivente - garantisce al contribuente, a pena di invalidità dell'atto di accertamento, l'instaurazione del contraddittorio anticipato nei procedimenti relativi a tributi "non armonizzati", limitatamente ai soli controlli effettuati mediante accessi, ispezioni o verifiche nei luoghi di riferimento del contribuente, e non anche per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori"*.

Dato il frastagliato quadro normativo e giurisprudenziale in tema di contraddittorio preventivo, l'unica soluzione auspicabile, per dissipare i dubbi interpretativi e ripristinare la corretta uniformità applicazione del contraddittorio endoprocedimentale ed evitare vuoti di tutela, era il necessario intervento del legislatore, affinché tale principio potesse trovare compiuta applicazione nell'ambito di dell'accertamento tributario.

A partire dagli avvisi di accertamento emessi (e non notificati) dal 1° luglio 2020, verrà meno l'importante differenziazione per i controlli a tavolino (tributi armonizzati e non) in conseguenza dell'entrata in vigore delle nuove regole sul contraddittorio, introdotte dal D.L. n.34/2019 (c.d. "Decreto Crescita") che hanno previsto il contraddittorio preventivo obbligatorio in tutti i procedimenti di controllo fiscale.

Più nel dettaglio, l'art.4 octies del D.L. n.34/2019 ha aggiunto l'art. 5-ter al D.lgs del 19 giugno 1997, n. 218, introducendo l'obbligo dell'invito a comparire per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione che l'Ufficio deve

proporre al contribuente prima della notifica dell'avviso di accertamento.

L'art. 5-ter citato, così recita al comma 1: *"L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento"*.

Pertanto, in sostanza, dal 1° luglio 2020 gli Uffici, in assenza di un verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, dovranno notificare un invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

In difetto, il successivo accertamento è invalido ma solo se, a seguito d'impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (art. 5-ter comma 5 D.lgs del 19 giugno 1997, n. 218).

In caso di mancata adesione, invece, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio (art.5-ter comma 3).

Le esclusioni di applicazione dell'obbligo d'invito al contraddittorio riguardano *"gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"* (art.5-ter comma 2); mentre rimangono ancora validi gli avvisi di accertamento emessi nei casi di *"particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione"* (art. 5-ter comma 4), destinati a far mantenere vivo il relativo contenzioso.

Occorre, a tal proposito, rilevare che buona parte delle rettifiche degli uffici sono formulate con tale metodologia accertativa.

Basti pensare che gli accertamenti parziali concernono non solo gli esiti di accessi, ispezioni e verifiche (per i quali resta ferma l'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente), ma anche degli inviti per fornire dati e notizie, nonché per esibire e trasmettere atti e documenti utili ai fini dell'accertamento nei confronti propri e di terzi.

Come detto innanzi, attualmente, secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, prima di una rettifica IVA, trattandosi di tributo comunitario, è sempre obbligatorio il preventivo

contraddittorio; invece, con la nuova previsione normativa, in caso di rettifica parziale verrebbe meno l'obbligo.

Il Legislatore ha previsto, altresì, un'altra causa di esclusione del contraddittorio preventivo, ossia nei casi di particolare urgenza specificamente motivata o di fondato pericolo per la riscossione, dove l'Ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento senza invito preventivo, con buona pace delle pronunce della Cassazione, che hanno censurato sinora il comportamento degli uffici che notificavano accertamenti in limine della scadenza del termine di decadenza.

Altra causa di esclusione è quella, evidentemente del tutto logica e condivisibile, relativa al caso in cui l'attività d'ufficio sia stata conclusa con il rilascio al contribuente del processo verbale di chiusura delle operazioni, anche se è stato osservato, ma sono certo episodi limite, che il successivo avviso di accertamento "potrebbe avere contenuto e motivazioni difforni da quelli del verbale".

Resta fermo il fatto che il soggetto verificato potrà sempre svolgere le sue osservazioni nei confronti del pvc, ai sensi dell'**art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente**, entro i 60 giorni dal rilascio o dalla notifica, nel caso ci sia stato il rifiuto di sottoscriverlo.

Ad ogni modo l'avviso di accertamento emesso, senza previo esperimento dell'invito a comparire, sarà considerato invalido, solo nel caso in cui il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

In conclusione, ne consegue che, a seconda delle modalità con le quali vengono svolte le attività di verifica, il contraddittorio preventivo si svolgerà in due differenti forme: in caso di accesso, il contribuente dovrà presentare memorie difensive, mentre negli altri casi il confronto verrà avviato da parte dell'Agenzia delle Entrate nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione.

Si premette che il contraddittorio non deve essere applicato a livello formalistico ma deve anche essere effettivo.

Il principio del contraddittorio esige la **sua effettività**, ossia il diritto a un esame effettivo delle doglianze del contribuente. In buona sostanza, l'effettività del contraddittorio si sostanzia nella replica, attraverso la motivazione dell'atto di accertamento, che le osservazioni del contribuente sono state:

1) prese in considerazione;

2) adeguatamente valutate;

3) ragionevolmente superate.

Tant'è che, correttamente, il nuovo articolo 5-ter del D.lgs n.218/1997 (inserito nel D.L. n.34/2019) prevede che l'atto di accertamento **va specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel contraddittorio.**

Naturalmente, il mancato avvio del contraddittorio comporterà l'invalidità dell'atto di accertamento, nel caso in cui il contribuente dimostri "in concreto" le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato regolarmente attivato ma, in caso di mancata adesione, l'atto di accertamento risulterà compiutamente motivato in relazione ai chiarimenti e documenti prodotti e, quindi, non impugnabile per carenza di motivazione.

Chiaramente, un corollario dell'**effettività** risulta anche quello della **temporalità**, nel senso che lo spazio temporale offerto al contribuente per poter rappresentare le sue ragioni deve essere sufficiente, così come l'Ufficio dell'Amministrazione deve avere il tempo per vagliare le stesse ragioni del contribuente.

La proroga di ben 120 giorni del termine di decadenza per notificare l'atto impositivo, se tra la data di comparizione e di decadenza ordinaria intercorrono meno di 90 giorni, è una previsione che squilibra, però, a favore del Fisco i rapporti con il contribuente.

Nel caso del differimento dei termini previsto dal Legislatore, non si registra affatto la volontà di stabilire un criterio di effettività, ma semplicemente quello di disporre a favore dell'Agenzia lo slittamento dei termini di decadenza dell'accertamento (ben 120 giorni) nel caso in cui la data del "confronto" indicata nell'invito cada nei 90 giorni anteriori allo stesso termine ordinario di decadenza degli avvisi di accertamento. Dopodiché la norma (nuovo articolo 5-ter del D.lgs 218/1997) stabilisce per l'ufficio l'obbligo di invito al contraddittorio prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Ma si tratta di un'affermazione di principio, presto sconfessata dal testo della stessa previsione normativa.

Infatti, quest'ultima esclude, anzitutto, dall'obbligo del preventivo contraddittorio i casi per i quali è stata rilasciata copia del Pvc. Ciò si deve all'errata convinzione di volere ricondurre all'istituto del contraddittorio preventivo la vicenda del divieto di emettere l'atto di accertamento prima dei 60 giorni successivi alla consegna del Pvc (articolo 12, comma 7, dello Statuto). **Ma questa non è un'ipotesi di contraddittorio preventivo.** Come riporta

costantemente la giurisprudenza di legittimità, l'Agenzia non ha l'obbligo di replicare alle osservazioni del contribuente al Pvc, **ma semplicemente di valutarle.**

La conferma che l'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo risulti un'ipotesi puramente teorica giunge poi dall'esclusione anche degli atti di accertamento parziali. Oggi quasi tutti gli atti di accertamento possono risultare "parziali".

Si teme che l'esclusione dell'obbligo degli avvisi di accertamento o rettifica, possa compromettere l'efficacia della novella, essendo questi ultimi la maggior parte di quelli emessi dall'Agenzia; peraltro, l'obbligo al contraddittorio potrà essere derogato anche in tutti quei casi di particolare e motivata urgenza e di "fondato pericolo" per la riscossione.

A questo punto, dopo aver analizzato l'evoluzione normativa e giurisprudenziale, nazionale e comunitaria possiamo certamente concludere che il Legislatore non ha ancora dato effettività al contraddittorio preaccertativo, poiché **sul terreno del principio del contraddittorio endoprocedimentale si gioca la corretta attuazione dei principi costituzionali di legalità e capacità contributiva;** difatti, il contraddittorio preventivo è fondamentale strumento di salvezza del procedimento amministrativo di controllo, accertamento, sanzione

e riscossione, avendo una normale attitudine a favorire il confronto e la riduzione a legittimità dei comportamenti eventualmente illegittimi del contribuente, abbreviando i tempi della riscossione.

Ma, prima del contribuente, è l'Amministrazione Finanziaria a dover acquisire come dato finale che l'assenza del contraddittorio endoprocedimentale non solo e non tanto viola i parametri costituzionali di cui agli artt. 3, 24 e 53,111 e 117 della Costituzione **ma indebolisce la funzione impositiva,** soprattutto nei casi in cui l'interlocuzione preventiva con il contribuente è essenziale quando la verifica amministrativa non ha contenuti esclusivamente cartolari.

Sono auspicabili delle modifiche che attribuiscono piena effettività al contraddittorio endoprocedimentale, che attribuiscono garanzie sostanziali al contribuente, assecondando così l'originaria finalità del contraddittorio, non relegandolo a un ruolo di vuoto adempimento formale; poiché, solo attraverso un "giusto procedimento" che mira alla legittimità impositiva, si può realizzare un maggior equilibrio tra Fisco e contribuente.

Lecce, 4 Febbraio 2020

Avv. Lucia Morciano

Avv. Maurizio Villani Patrocinante in Cassazione





Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Lecce



Camera Penale di Lecce

Associazione tra Avvocati Penalisti del Foro di Lecce

aiga
Associazione Italiana
Giovani Avvocati
SEZIONE DI LECCE



Union des Avocats Européens
European Lawyers' Union



CONSIGLIO PROVINCIALE
DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO
LECCE

Fondazione Messapia
Fondazione dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lecce

CONVEGNO

“LE CONTESTAZIONI FISCALI: I RIFLESSI PENALI E TRIBUTARI ALLA LUCE DEL DECRETO FISCALE 2020. ESPERIENZE EUROPEE A CONFRONTO”

VENERDÌ 31 GENNAIO 2020 | ORE 9.30 - 18.00

Sala Convegni c/o Art Hotel & Park - Lecce

PROMOTORE E ORGANIZZATORE:

European Lawyers' Union (UAE) Tax Law Commission

Avv. Dario Marsella - **Presidente**

Avv. Maurizio Mazzoni - **Vice Presidente**

REGISTRAZIONE PARTECIPANTI 09.30

INIZIO LAVORI ORE 10.00 - SALUTI

PRIMA SESSIONE:

Moderatore:

Dott. Cosimo Forte Consulente del Lavoro, Consigliere Segretario dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Lecce e Coordinatore della Commissione Convegni, Assemblee e Immagine.

Ore 10.30

- **La contestazione fiscale: dalla verifica fiscale all'avviso di accertamento** - Prof. Avv. Maurizio Villani del Foro di Lecce, Avvocato Tributarista e Cassazionista.

Ore 11.00

- **L'evoluzione normativa della disciplina dei reati tributari: dalle manette agli evasori al D.lgs. n.74/2000** - Prof. Avv. Giulio De Simone, Professore Ordinario di Diritto Penale presso l'Università del Salento.

Ore 11.30

- **I riflessi penali del Decreto fiscale 2020: le nuove soglie di punibilità** - Avv. Marco Luigi Elia, Avvocato Penalista del Foro di Lecce.

Ore 12.00

- **I reati tributari e il D.lgs n.231/01: le novità alla luce del Decreto fiscale 2020** - Avv. Domenico Attanasi, Avvocato Penalista del Foro di Brindisi e Direttore Generale della Fondazione AIGA "T. BUCCIARELLI".

Ore 12.30

- **Evoluzione e novità del contraddittorio preventivo in ambito tributario** - Avv. Lucia Morciano, Avvocato Tributarista del Foro di Lecce e membro della Commissione di Diritto Tributario U.A.E..

Ore 13.00 - Coffee break

Ore 15.00 - Ripresa dei lavori

COORDINAMENTO SCIENTIFICO E ORGANIZZATIVO:

Avv. Dario Marsella - Avv. Maurizio Mazzoni - Avv. Antonella Villani - Avv. Giuseppe Mariano - Avv. Lucia Morciano - Avv. Federica Attanasi - Avv. Silvia D'Antico

SECONDA SESSIONE:

Moderatore:

Avv. Giuseppe Mariano Avvocato penalista del Foro di Lecce, Vice Presidente Delegazione Regionale Bari e Puglia U.A.E..

Ore 15.00

- **L'applicazione giurisprudenziale in ambito penale del D.lgs. n. 74/2000: gli aspetti più rilevanti** Cons. Ercole Aprile, Consigliere della Corte di Cassazione.

Ore 15.30

- **I reati tributari nel Regno Unito e in Russia: analisi comparata** Avv. Dario Marsella, Avvocato Tributarista del Foro di Lecce e Presidente Commissione di Diritto Tributario U.A.E..

Ore 16.00

- **I reati tributari in altri Paesi Europei: esperienza spagnola** Avv. Josep Querol Benet, Avvocato in Barcellona, Studio Querol Vives Wrede.

Ore 16.30

- **I reati tributari in altri Paesi Europei: l'esperienza francese e lussemburghese** - Avv. Joel Lemmer, Avvocato in Lussemburgo - Presidente Onorario U.A.E. e Presidente Commissione Diritto Immobiliare U.A.E..

Ore 17.00 - Domande e quesiti

Ore 18.00 - Fine dei lavori

EVENTO GRATUITO

Con il patrocinio e l'accreditamento presso l'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Lecce (n. 8 CF), l'Ordine degli Avvocati di Lecce (n. 7 CF) e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Lecce (n. 6 CF).

Per ricevere informazioni, si prega di scrivere a:

uaetaxcommission@gmail.com