



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

IL PUNTO SULLA DISCIPLINA DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO TRA GIURISPRUDENZA E NOVITÀ LEGISLATIVE

Francesco Mattarelli

Avvocato – Dottore Commercialista

ODCEC Milano

13 ottobre 2020

Il diritto al contraddittorio preventivo (diritto ad essere ascoltati): le fonti

CONVENZIONE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

- ART. 6 CEDU.

DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

- Art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE);
- Pronunce della Corte di Giustizia.

DIRITTO INTERNO

- Norme speciali
- Obbligo (non) generalizzato di «invito al contraddittorio» (nuovo art. 5-ter, d.lgs. n. 218/97)
- Giurisprudenza della Corte di Cassazione

La «Carta di Nizza», il diritto ad una buona Amministrazione (art. 41) e il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale (art. 47).

- Il diritto ad una «buona amministrazione» riconosciuto dall'art. 41 della CDFUE comporta, tra le altre cose, *«(a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio»*;
- Inoltre, diritto di cui all'art. 41 è complementare al successivo art. 47 che sancisce il diritto alla difesa e replica e fa proprie parte delle disposizioni di cui all'art. 6 CEDU;



La giurisprudenza della CGUE, *Sopropé*, C-349/07, sentenza 18 dicembre 2007

- Secondo la CGUE, il fondamentale diritto di difesa comporta il diritto di ogni persona a *far conoscere utilmente* il proprio punto di vista «*in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*» che possa incidere sensibilmente sugli interessi della persona (p.to 37);
- Tale obbligo è posto in capo anche alle Amministrazioni fiscali degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni «*che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità*» (p. to 38);
- Il contraddittorio tra contribuenti ed Amministrazioni è quindi preordinato a mettere queste ultime nella condizione di svolgere una valutazione complessiva della situazione concreta e, a tal fine, queste devono «*valutare con tutta l'attenzione necessaria le osservazioni della persona coinvolta*» (p.to 50).



La giurisprudenza della CGUE, *Kamino Int. e Datema Hellmann*, C-129 e 130/13, sentenza 3 luglio 2014

- Anche qui, il principio di difesa viene considerato «fondamentale» ed il diritto al contraddittorio una sua parte integrante (p.to 28);
- In particolare, ad avviso dei giudici della CGUE, tale diritto è sancito anche dall'art. 41 CDFUE e trova applicazione nei confronti dell'amministrazione ogni qualvolta questa si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (p.to 30);
- Infine, la violazione del diritto ad essere ascoltati (art. 41 CDFUE, c.2, lett. a) *«determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso»* (p. to 79).



La prova di resistenza secondo la CGUE

- *Sentenza Hercules Chemicals (C-51/92)* la parte privata «non deve dimostrare che, se essa avesse avuto accesso alle risposte fornite dagli altri produttori alla comunicazione degli addebiti, la decisione della Commissione avrebbe avuto un contenuto differente, ma soltanto che avrebbe potuto utilizzare tali documenti per difendersi» [p.to 81]
- *Sentenza Thyssen Stahl AG (C-194/99)* la prova di resistenza è soddisfatta dimostrando «in modo sufficiente non già che la decisione della Commissione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì che essa avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità in questione» (p.to 31)
- *Sentenza Foschan, C-141/08* «(...) non si può obbligare la ricorrente a dimostrare che la decisione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto la ricorrente avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale» [p.to 94]



Disciplina nazionale: le SS.UU.DEL 2014

Interpretazione «estensiva» della rilevanza del principio del contraddittorio preventivo, SS. UU. 18 settembre 2014 n. 19667 e n. 19668 (p.to 15 e ss.):

- E' necessario il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi;
- Si tratta di un principio fondamentale del diritto dell'Unione europea, atteso che il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è sancito sia dagli artt. 47 e 48 CDFUE (che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa) nonché dall'art. 41 che garantisce il diritto ad una buona amministrazione;
- Esso trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione stessa intende fondare la sua decisione.



Il «cambio di rotta»

Cass. SS.UU. 24823/15

Interpretazione «restrittiva» della rilevanza del principio del contraddittorio preventivo, SS. UU. 9 dicembre 2015, n. 24823/15:

- Secondo la Corte, a differenza del diritto dell'Unione Europea, in assenza di specifica prescrizione, il diritto nazionale non pone in capo all'Amministrazione fiscale un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, che invece opera laddove ci sono disposizioni espresse. Oltre all'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000, alcuni esempi:
 - Accertamenti su parametri/studi di settore;
 - Iscrizioni ipotecarie (art 77, d.P.R. n. 602/73);
 - Elusione e diniego esenzione 27-bis d.P.R. n. 600/73 (art. 10-bis L. n. 212/2000);
 - Accertamento sintetico (art. 38, c. 7, d.P.R. n. 600/73);

- Distinzione tra:
 - Tributi «armonizzati» (prevista cd. prova di resistenza);
 - Tributi «non armonizzati».

L'ambito di applicazione del diritto UE

Art. 51 CDFUE

- Fallacia della dicotomia «*tributi armonizzati*» e «*tributi non armonizzati*»
- L'art. 51 della CDFUE impone che le disposizioni della stessa Carta di Nizza non si applichino alle sole istituzioni UE, ma anche agli Stati Membri seppur «*esclusivamente nell'attuazione del diritto UE*»;
 - *Åkerberg Fransson* (C-617/10, del 26 febbraio 2013, p.to 19): «*i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione*» (V. per ampiezza del principio: *Florescu e a.* C-258/14; *DEB* C-279/09; *Aranyosi-Caldărăru*, C-404/15);
 - *Siragusa* (C-206/13, del 6 marzo 2014, p.to 24) «la nozione di 'attuazione del diritto dell'Unione', di cui all'articolo 51 della Carta, richiede l'esistenza di un collegamento di una certa consistenza, che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra (v., in tal senso, sentenza del 29 maggio 1997, *Kremzow*, C-299/95, Racc. pag. I-2629, punto 16)»
 - Giurisprudenza nazionale:
 - Cass. Civ., Sez. V, 27 settembre 2018, n. 23272
 - Cass. Pen., Sez. VI, 15 novembre 2016, n. 54467: la Carta si applica «*(...) in tutti quei casi in cui la normativa interna, pur non costituendo attuazione della normativa europea, venga comunque ad incidere in un'area di competenza dell'Unione o in settori già disciplinati dal diritto dell'Unione*»

LA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

- Confini dell'art. 12, c. 7, secondo la Cass. e relative conseguenze (casistica).
 - Accertamenti conseguenti ad ispezioni e verifiche nei locali di esercizio dell'attività;
 - Accessi per raccolta documentale (Cass. 24823/15, par. IV, 1; Cass. 1007/17; 19259/17; Cass. 3060/18; Cass. 16383/20);
 - Atto emesso «*ante tempus*»:
 - Irrilevanza della data di notifica (Cass. n. 17202/17, 20267/2018, 27415/19, 7380/20, 20711/20)
 - Requisiti urgenza (prova e non mera enunciazione; irrilevanza decadenza – Cass. n. 7897/16)
 - Irrilevanza della prova di resistenza (Cass. n. 701/19);
 - Irrilevanza risposta alle «osservazioni» (Cass. 1778/19)
- Rapporto tra violazioni tributi «armonizzati» e non
 - Un unico accertamento può essere annullato solo in parte (ex multis, Cass. 15513/2020)



La prova di resistenza (giurisprudenza italiana)

Cass. SS.UU., sent. 9.12.2015, n. 24823

- «la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, vada inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali»

Cass., Sez. VI, ord. 2.9.2016, n. 17554.

- Nella valutazione della prova di resistenza deve **escludersi** che il contribuente abbia l'onere di fornire *"in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d'illegittimità o l'infondatezza (totale o parziale) della pretesa fiscale"*.

Cass., Sez. V, ord. 30.1.2019, n. 2579

- le ragioni che avrebbero potuto essere opposte vanno *«valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio»*

Non mancano le pronunce «eccentriche», tra le ultime v. per es. Cass. 3227/20; Cass. 1288/20; Cass. 6.10.2020, n. 21395

Il «nuovo» invito obbligatorio al contraddittorio

- **Nuovo art. 5-ter D. lgs n. 218/1997 (introdotto con D.L. 30 aprile 2019, n. 34)**
- **Dati fondamentali:**
 - **Esclusione di fattispecie rilevanti (commi 1 e 2);**
 - **Una «clausola di salvezza» per l'Amministrazione che permette di non procedere, a determinate condizioni, con l'invito al contraddittorio (comma 4);**



Le esclusioni dei commi 1 e 2

Comma 1: *«L'ufficio, fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni [...]»:*

- Nella circolare 17/E/2020 è stato specificato che la ragione dell'esclusione risiederebbe nel fatto che in questi casi il contribuente già beneficerebbe della specifica garanzia di cui all'art. 12.7 dello Statuto. Disciplina per i verbali di mera acquisizione documentale?

Comma 2: **Sono esclusi dall'applicazione dell'obbligo di invito al contraddittorio gli avvisi di accertamento parziale e gli avvisi di rettifica parziale:**

- L'eccessiva ampiezza degli accertamenti ex art. 41.bis rende ristretto l'ambito di applicazione della norma alle II.DD.; parzialmente diverso il discorso per l'IVA.

La clausola di salvezza del comma 4

Deroghe all'obbligo di invito al contraddittorio:

- **(tutti) i casi di particolare urgenza (che devono essere specificatamente motivati nell'atto):** sul punto si veda la Circ. 17/E/2020 che a titolo esemplificativo ha indicato: a) il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari; b) una circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'amministrazione finanziaria;
- **le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione:** sebbene per questa 2° ipotesi la disposizione non sembra prevedere uno specifico obbligo di motivazione, è logico che anche in questi casi l'eventuale atto impositivo sia specificamente motivato.



La motivazione rafforzata (comma 3)

«In caso di mancata adesione l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti (...)»;

- **Cass. 30 gennaio 2018, n. 2239 (sull'abrogato art. 37 –bis DPR 300/1973)**: secondo la Corte l'onere di motivazione rafforzata non può considerarsi soddisfatto attraverso il rinvio alle conclusioni dei verificatori nel p.v.c. o attraverso l'utilizzo di «clausole di stile» che trascendano da un effettivo confronto con le argomentazioni del contribuente;
- Inoltre, Art. 5 ter non indica quali conseguenze derivano dall'omessa motivazione rafforzata ma si può ragionevolmente ritenere che questa sia richiesta dalla disposizione a pena di nullità (v. art 10 bis dello Statuto, comma 8).



L'introduzione della cd. prova di resistenza (comma 5)

Omesso invito e prova di resistenza

Fuori dai casi del comma 4, il contribuente che volesse rilevare il mancato avvio del contraddittorio e l'invalidità dell'atto impositivo, sarebbe tenuto a dimostrare le ragioni che «in concreto» avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato:

