



**FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE**

COMMISSIONE CONTENZIOSO TRIBUTARIO E STRUMENTI DEFLATTIVI

**La genesi del contraddittorio
endoprocedimentale
in ambito tributario: un riferimento
necessario per l'interpretazione delle
odierne procedure**

Dott. Luca Mariotti



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

*LE REGOLE DELLA CARTA DEI DIRITTI
FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA
(o Carta di Nizza)*



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA

*TITOLO VI
GIUSTIZIA*

Articolo 47

Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale

Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti al diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

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.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.

Articolo 48

Presunzione di innocenza e diritti della difesa

Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

TITOLO V CITTADINANZA

Articolo 41 **Diritto ad una buona amministrazione**

1. *Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.*
2. *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.*



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il trattato di Lisbona 13 dicembre 2007 ha inserito all'articolo 6 un espresso riferimento al fatto che l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000. Essa, sempre per l'articolo 6 citato, ha "lo stesso valore giuridico dei trattati". Al tempo stesso si dice che *"I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni"*.

Nel titolo VII della Carta all'articolo 51, si afferma che le sue disposizioni si applicano unicamente alle istituzioni e agli organi dell'Unione, come pure agli Stati membri "esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione".

"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" Sentenza del 6 marzo 2014 causa C-206/13 - Siragusa



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Responsabilità degli stati membri (e del giudice) in caso di violazione della giurisprudenza UE

«Il principio secondo cui gli Stati membri sono obbligati a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili **si applica anche allorché la violazione di cui trattasi deriva da una decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado, sempreché la norma di diritto comunitario violata sia preordinata ad attribuire diritti ai singoli, la violazione sia sufficientemente caratterizzata e sussista un nesso causale diretto tra questa violazione e il danno subito dalle parti lese**” (....) **il principio di responsabilità di cui trattasi riguarda non la responsabilità personale del giudice, ma quella dello Stato**”. Corte Giust., 30 settembre 2003, in causa C-224/01, **Gerard Köbler c. Repubblica d’Austria**



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Legge 13/04/1988, n. 117 «Risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e responsabilità civile dei magistrati»

Art. 2 Responsabilità per dolo o colpa grave

In vigore dal 19 marzo 2015

1. Chi ha subito un danno ingiusto per effetto di un comportamento, di un atto o di un provvedimento giudiziario **posto in essere dal magistrato con dolo o colpa grave nell'esercizio delle sue funzioni ovvero per diniego di giustizia può agire contro lo Stato per ottenere il risarcimento dei danni patrimoniali e anche di quelli non patrimoniali.**
 2. Fatti salvi i commi 3 e 3-bis ed i casi di dolo, nell'esercizio delle funzioni giudiziarie non può dar luogo a responsabilità l'attività di interpretazione di norme di diritto né quella di valutazione del fatto e delle prove.
 3. **Costituisce colpa grave la violazione manifesta della legge nonché del diritto dell'Unione europea**, il travisamento del fatto o delle prove, ovvero l'affermazione di un fatto la cui esistenza è incontrastabilmente esclusa dagli atti del procedimento o la negazione di un fatto la cui esistenza risulta incontrastabilmente dagli atti del procedimento, ovvero l'emissione di un provvedimento cautelare personale o reale fuori dai casi consentiti dalla legge oppure senza motivazione.
- 3-bis. Fermo restando il giudizio di responsabilità contabile di cui al [decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 20 dicembre 1996, n. 639](#), ai fini della determinazione dei casi in cui sussiste la violazione manifesta della legge nonché del diritto dell'Unione europea si tiene conto, in particolare, del grado di chiarezza e precisione delle norme violate nonché dell'inescusabilità e della gravità dell'inosservanza. In caso di violazione manifesta del diritto dell'Unione europea si deve tener conto anche della mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale ai sensi dell'[articolo 267](#), terzo paragrafo, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché del contrasto dell'atto o del provvedimento con l'interpretazione espressa dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.



**FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE**

Il principio di equivalenza

L'applicazione nel diritto interno di una tutela comunitaria non può generare garanzie minori rispetto a quelle che valgono per casi analoghi nel diritto unionale.

Elementi qualificanti del principio di equivalenza sono:

- la ragionevole uguaglianza dei rimedi apprestati (per la tutela dei diritti di fonte comunitaria)
- la analogia delle fattispecie considerate (il confronto va fatto tra casi simili). Tra casi simili sono ammesse differenze di disciplina solo ove proporzionate e giustificate.

Il principio di effettività.

Per tale principio in tre casi "leading case" in materia (caso Granital, caso Fratelli Costanzo, caso Simmenthal), la Corte ha affermato la prevalenza delle norme comunitarie sulle norme di diritto interno. In caso di contrasto, ogni giudice nazionale avrà il potere di disapplicare le norme nazionali in favore di quelle comunitarie con esse contrastanti.

Solo in caso di dubbi circa l'interpretazione delle norme comunitarie, il giudice nazionale potrà ricorrere alla corte di giustizia che ne fornirà l'interpretazione autentica. Addirittura, per garantire l'effettività del diritto comunitario, la corte, nelle cause Kune ed Heitz e Kempter, è arrivata ad affermare che l'interpretazione autentica fornita dall'organo giurisdizionale comunitario può stravolgere gli effetti di sentenze già passate in giudicato.

Il principio di effettività ha trovato ampia applicazione in tema di libertà comunitarie. Corollario del principio di effettività in tale caso è la garanzia dell'effettiva possibilità di esercizio delle libertà sancite nel trattato.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Effettività e «spill over effect»

Non mancano infatti pronunce della Corte di Giustizia nelle quali si afferma la possibilità di applicazione in ambiti che non sono rigorosamente di competenza comunitaria. Nella **sentenza Aklagarendel 26 febbraio 2013, causa C-617/10** si legge ad esempio: *“Quando un giudice di uno Stato membro sia chiamato a verificare la conformità ai diritti fondamentali di una disposizione o di un provvedimento nazionale che, in una situazione in cui l’operato degli Stati membri non è del tutto determinato dal diritto dell’Unione, attua tale diritto ai sensi dell’articolo 51, paragrafo 1, della Carta, resta consentito alle autorità e ai giudici nazionali applicare standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali, a patto che tale applicazione non comprometta il livello di tutela previsto dalla Carta, come interpretata dalla Corte, né il primato, l’unità e l’effettività del diritto dell’Unione”*.

Discriminazione «a rovescio»

Nella **sentenza n. 443 del 1997 la Corte costituzionale** ha dichiarato l’illegittimità dell’art. 30 della legge 4 luglio 1967 n. 580 (Disciplina per la lavorazione e commercio dei cereali, degli sfarinati, del pane e delle paste alimentari) rispetto agli artt. 3 e 41, co. 1 Cost., nella parte in cui non prevede che alle imprese aventi stabilimento in Italia sia consentita, nella produzione e nella commercializzazione delle paste alimentari, l’utilizzazione di ingredienti legittimamente impiegati, in base al diritto comunitario, nel territorio della Comunità europea. Nella motivazione la Consulta, accogliendo la questione sollevata dal giudice rimettente **sulla base del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.)** afferma che le limitazioni imposte dal legislatore interno che non trovano nel sistema comunitario una ratio giustificativa crea uno “svantaggio competitivo” e, dunque, “una vera e propria discriminazione in danno delle imprese nazionali”. Ecco quindi che la corretta applicazione dell’articolo 3 Cost. (oltre che nel caso specifico dell’art. 41) deve correggere tale discriminazione-



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

*LE PRINCIPALI STORICHE PRONUNCE
DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE ED I PRINCIPI IN
ESSE AFFERMATI*



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

*SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA U.E.
(Seconda Sezione)*

18 dicembre 2008

*«Codice doganale comunitario – Principio del rispetto
dei diritti della difesa – Recupero dei dazi doganali
all'importazione»*

Nel procedimento C-349/07,

Sopropé - Organizações de Calçado Lda
contro
Fazenda Pública



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

«Il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, **il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo**, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di **dazi doganali** all'importazione, in applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, non è stato sentito dall'amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, **i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo** ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma».

Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi **soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.**



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

*Sentenza della Corte di Giustizia U.E. (Quinta Sezione)
del 3 luglio 2014*

*(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad
der Nederlanden — Paesi Bassi) — **Kamino International
Logistics BV (C-129/13), Datema Hellmann Worldwide
Logistics BV (C-130/13)/ Staatssecretaris van Financiën***

(Cause riunite C-129/13 e C-130/13)



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

"Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione."



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

PRIMA QUESTIONE:
quali sono le tutele e come farle valere

*“il principio del rispetto da parte dell’amministrazione dei diritti della difesa e il diritto che ne discende, per ogni persona, di essere sentita prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell’ambito del codice doganale, **possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali**”.*



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

SECONDA QUESTIONE:

quando sono violati i diritti di difesa (in caso di possibili tutele dopo l’emanazione dell’atto)

*“il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell’adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un’intimazione di pagamento adottata a titolo di una procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all’importazione, in applicazione del codice doganale, non è stato sentito dall’amministrazione prima dell’adozione di tale decisione, **i suoi diritti della difesa sono violati quand’anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore**”.*



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

TERZA QUESTIONE

conseguenze sull'atto emanato in violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo

*“l'obbligo che incombe al giudice nazionale di garantire pienamente l'effetto del diritto dell'Unione **NON comporta la conseguenza d'imporre che una decisione impugnata, poiché adottata in violazione dei diritti della difesa, segnatamente del diritto di essere sentiti, sia annullata nella totalità dei casi.***

*Difatti, secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, **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** (v., in tal senso, sentenze Francia/Commissione, C-301/87, EU:C:1990:67, punto 31; Germania/Commissione, C-288/96, EU:C:2000:537, punto 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, EU:C:2009:598, punto 94; Storck/UAMI, C-96/11 P, EU:C:2012:537, punto 80, nonché G. e R., EU:C:2013:533, punto 38)”.*



La sentenza *Sopropè* costituisce l'apertura di un filone giurisprudenziale e un elemento di evidente innovazione. La *Kamino International* ha un valore enorme sul piano della definizione dei contorni e dei limiti del diritto invocabile.

In sintesi la seconda pronuncia dice espressamente alcune questioni di ordine pratico-applicativo. Nell'ordine:

1. Quali sono le norme della Carta che assicurano la garanzia del contraddittorio preventivo. Si tratta come già detto, degli articoli 41, 47 e 48.
2. La violazione dei diritti della difesa e il diritto che ne discende, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi si realizza anche se dopo l'emanazione dell'atto ci sia la possibilità di un reclamo amministrativo. Il diritto di difesa, in altri termini, dev'essere azionabile preventivamente.
3. La violazione dei diritti della difesa, come sopra configurati, comporta l'annullamento dell'atto emesso senza il rispetto per tali garanzie.
4. Dalla sentenza *Sopropè* viene ripresa l'indicazione che la violazione in esame configura anche un vizio di motivazione dell'atto se non viene consentita la difesa procedimentale e/o non vengono considerate ed elaborate le osservazioni del contribuente.
5. Competente all'annullamento è il giudice nazionale, che dovrà tuttavia allinearsi ai principi fissati dalla Corte di Giustizia.
6. L'annullamento dell'atto emesso in violazione delle garanzie della difesa non è pronunciato in tutti i casi ma solo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

L'APPRODO DELLA GIURISPRUDENZA INTERNA FINO AL 2015



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Corte di Cassazione
Sezioni Unite Civili
Sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013
Pres. LUCCIOLI Maria Gabriella - Est. VIRGILIO Biagio

“...il contraddittorio procedimentale.

Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)”.

Conclusioni

*“In conclusione, deve essere enunciato il seguente principio di diritto: **“In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. ”.***



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 (idem n. 19668)

Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'art. 77, comma 2 bis, D.P.R., introdotto con D.L. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 deve comunicare al contribuente che procedere alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perchè egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo.

pur senza assurgere al rango di principio costituzionale (...), il contraddittorio procedimentale rileva alla stregua di criterio orientativo per il Legislatore e per l'interprete (...). È un criterio, cioè, che, al di là della derivazione dai principi fondamentali di diritto comunitario (...), è esso stesso funzionale all'apprezzamento di conformità dell'azione amministrativa ai canoni di trasparenza e di buon andamento". "Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima della emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost. "... «Esso ... è espressione di un "principio fondamentale immanente nell'ordinamento, cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa".

NB: La sentenza cita TUTTE le sentenze precedentemente riportate della Cassazione e della Corte di Giustizia UE e le unisce in un principio generale, immanente, di derivazione comunitaria e costituzionale (Artt. 24 e 97). Che sarà confermato, di lì a poco, da C.Cost. 132/2015.

Verrà identificata invece come una sentenza «disonica» rispetto all'orientamento generale dalla SS.UU. 24823 del 9 dicembre 2015.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

CORTE COSTITUZIONALE
Sentenza 132/2015

Giudizio: GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE

Presidente: CARTABIA - Redattore: DE PRETIS

Udienza Pubblica del 26/05/2015; Decisione del 26/05/2015

Deposito del 07/07/2015; Pubblicazione in G. U. 15/07/2015

Norme impugnate: Art. 37 bis, c. 4°, del decreto del Presidente della Repubblica 29/09/1973, n. 600.

«.... il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo, con la conseguenza che 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 intende fondare la propria decisione (ex plurimis, Corte di giustizia delle Comunità europee, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07)».



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

*PREVALE LA «RAGION DI STATO»
(Cassazione SS.UU., sentenza 09/12/2015 n° 24823)*

La vera «distonia»

La Corte non esita in questa sentenza ad andare apertamente contro il suo stesso orientamento di poco più di un anno prima. Afferma anzi espressamente che prima delle decisioni Cass. ss.uu. 19667/14 e 19668/14, non vi è stata alcun'altra pronuncia anche soltanto vagamente distonica rispetto all'orientamento sopra riportato, cioè a quello per il quale le sentenze della Corte di Giustizia UE abbiano valenza soltanto laddove si applicano direttamente i principi comunitari, ovvero in tema di tributi armonizzati.

Le Sezioni Unite salvano quindi le pronunce in materia di contraddittorio basate sul riferimento a specifiche norme interne (Cass., ss.uu., 18184/13) o a regole specifiche (letteralmente “ontologiche”) per certi tipi di accertamenti (Cass., ss.uu. 26635/09 per gli accertamenti standardizzati).

Circa **le sentenze “distoniche”** le Sezioni Unite precisano *“Invero le decisioni 19667/14 e 19668/14 hanno affrontato il tema del contraddittorio con specifico riguardo alle iscrizioni ipotecarie D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, (in riferimento al regime antecedente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 77, comma 2 bis,), la comunicazione all'interessato non è normativamente prescritta in termini espliciti nemmeno dopo l'adozione, e per i quali il tema dell'assenza di contraddittorio si pone quindi, non solo, e non tanto, nell'ambito (endoprocedimentale) dell'iter amministrativo di formazione, quanto, e soprattutto, nella fase (postprocedimentale) successiva al perfezionamento dell'atto ed esposta alle conseguenze della relativa efficacia”*.

Le decisioni successive in materia di IVA (Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15), iva e, dunque, tributo “armonizzato”, hanno ritenuto, in tale ambito, operante la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale principio immanente nell'ordinamento Europeo”

Quanto alla sentenza della Corte costituzionale n. 132/15 le Sezioni Unite precisano che *“Dalla pronuncia non emerge, tuttavia, alcun utile contributo al dibattito in rassegna”*. Il fatto che la Consulta alla fine della propria elaborazione *“risolve la questione a lei specificamente devoluta in base al rilievo che - avendo la successiva giurisprudenza di legittimità affermato l'operatività dell'obbligo del contraddittorio anche in relazione ad accertamenti relativi ad abuso di diritto innominato (v. Cass. 406/2015 e 25759/14 precedentemente esaminate sub 4.2) – deve ritenersi insussistente, alla luce del diritto vivente, lo stesso presupposto della questione demandatale”* non viene ritenuto significativo. Tale “rilievo” non comporterebbe, in buona sostanza, per i Giudici delle Sezioni Unite, un'adesione del Giudice delle Leggi al filone giurisprudenziale menzionato. Il riferimento al quale, aggiungiamo noi, viene come si è visto utilizzato per decidere una questione di rilevanza costituzionale.....

Allora si rileva come “L'approfondimento dell'indagine porta ad escludere che una clausola generale di contraddittorio endoprecedimentale in campo tributario possa essere riferita a norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla L. n. 212 del 2000, [art. 12](#), comma 7”.

In conclusione, per le Sezioni Unite del 2015 “Tutti i parametri normativi di riferimento portanorecisamente ad escludere che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente”.

Il principio, al contrario, viene dalla Corte dato per affermato in sede di giurisprudenza europea (vengono citate le sentenze più conosciute della Corte UE). E con riferimento all'articolo 41 della Carta (non compare alcun collegamento con i due articoli del Capo VI della Carta, che pure le sentenze della Corte di Lussemburgo espressamente richiamano, come sappiamo

Per le Sezioni Unite del 2015, dunque, “sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, 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”.

Alla fine viene, sulla base delle considerazioni che precedono, affermato il seguente principio di diritto:

«Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto».



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

*UNA PRIMA NUOVA REGOLA SUL
CONTRADDITTORIO GENERALIZZATO
(D.Lgs. 218/97 art. 5-ter – abrogato)*

Decreto legislativo 19/06/1997, n. 218
Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.

In vigore dal 30 giugno 2019 al 21 febbraio 2024

Testo introdotto dall'art. 4-octies, comma 1, lett. b), D.L. 30 aprile 2019, n. 34, modificato in sede di conversione.

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.**
2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 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.**
3. **In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.**
4. 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.
5. **Fuori dei casi di cui al comma 4, 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.**
6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

LA NORMA STATUTARIA
(articolo 6-bis della Legge 27/07/2000, n. 212)

Nella Legge 09/08/2023, n. 111 contenente la Delega al Governo per la riforma fiscale, all'articolo 4, rubricato "Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente" si è stabilito alla lettera f) del primo comma, di **"prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità"**.

La predetta delega è stata trasfusa dal decreto delegato (Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 219) nel nuovo articolo 6-bis della Legge 27/07/2000, n. 212. Ne riportiamo il contenuto ai fini di alcune successive osservazioni:

- "1. Salvo quanto previsto dal comma 2, **tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria** sono preceduti, **a pena di annullabilità**, da un **contraddittorio informato ed effettivo** ai sensi del presente articolo.*
- 2. **Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.***
- 3. **Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1**, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.*
- 4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio **tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere**".*

Ma non era un principio da statuire “a pena di nullità”? (cfr. Art. 76 Cost.)

Balza agli occhi già a un primo esame il contrasto tra la delega che impone di “ prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità” e l’attuazione della stessa, secondo cui “tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità...”

Sul piano pratico sappiamo bene che la Corte di Cassazione già qualche anno fa, nella vicenda dei cosiddetti “dirigenti illegittimi” (sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittimo il conferimento reiterato di incarichi dirigenziali a funzionari senza concorso pubblico, tra cui moltissimi all'interno dell'Agenzia delle Entrate) ha elaborato un criterio secondo il quale anche in caso di nullità (da inesistenza) di un atto impositivo, essendo il giudizio tributario un giudizio di impugnazione, la nullità vada eccepita in giudizio. Senza una pronuncia su una specifica domanda, introdotta ritualmente sin dal giudizio di primo grado, dunque l’atto nullo continua ad avere effetto (il che non ha mancato di suscitare più di una perplessità) .

La questione però potrebbe avere altre implicazioni. La nullità di un atto amministrativo, definito come tale tassativamente per previsione di legge, è insanabile. L’atto annullabile può viceversa essere sanato. Da circa un anno le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ci hanno detto che è legittimo l’esercizio del potere di autotutela sostitutiva “in malam partem” nei confronti del contribuente non solo per correggere vizi formali ma anche per emendare vizi sostanziali. L’Amministrazione finanziaria può quindi annullare, secondo tale lettura, l’atto impositivo viziato e sostituirlo (motivatamente) con uno più oneroso, anche senza l’apporto di nuovi elementi senza che ciò pregiudichi il principio di unicità dell’accertamento e di affidamento del contribuente. Ciò è possibile a condizione che non sia decorso il termine di decadenza per l’accertamento previsto per il singolo tributo e sull’atto non sia intervenuta sentenza passata in giudicato.

Quindi in caso di un atto viziato per mancato rispetto del principio del contraddittorio questa formulazione della regola (a differenza delle prescrizioni contenute nella Legge delega) potrebbe consentire all’Amministrazione di correggere tali vizi, anche in corso di giudizio (al più ponendo una questione relativa alle spese di lite), ma potendo con ciò salvare un atto impositivo che se solo si fosse rispettata la delega sarebbe stato invece destinato ad essere dichiarato nullo.

L'effettività del contraddittorio.

Già nell'epoca "aurea" dell'affermazione del principio generale del contraddittorio endoprocedimentale preventivo in ambito tributario, i Maestri ci insegnavano che contraddittorio non vuol dire solo redigere un verbale con le osservazioni del contribuente, ma piuttosto, qualora esse non siano condivise dall'ufficio, motivare in ordine alla loro doverosa considerazione e al loro eventuale superamento, analogamente a quanto fa il Giudice in relazione alle diverse eccezioni delle parti (Marcheselli - <<Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea>>).

Il principio è stato recentemente ribadito dalla Corte di Cassazione, con riferimento ad una norma oggi non più in vigore, ma come vedremo non molto dissimile, sul punto, dall'articolo 6-bis sopra riportato. Infatti la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con **Sentenza 24 aprile 2025 n. 10872 (Pres. Cataldi, Rel. Lume)** ha accolto il ricorso di una società che aveva contestato un atto di accertamento fondato sul previgente articolo 37-bis del DPR 600/73 in materia di elusione, sul presupposto l'atto impositivo non contenesse una specifica motivazione in relazione alle giustificazioni fornite dalla società in risposta alla richiesta di chiarimenti formulata dall'Ufficio proprio ai sensi dell'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. indicato.

La regola a cui si è fatto riferimento nella sentenza (cioè l'articolo 37-bis citato) era quella per cui *"L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere"* (comma quarto).

Facile vedere la identità testuale rispetto al quarto comma dell'articolo 6-bis dello statuto secondo cui *"L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere"*.

Le conclusioni dovrebbero essere quindi le medesime, fatta salva la questione della "annullabilità" rispetto alla "nullità", oggi presente nella norma, di cui abbiamo trattato in precedenza.

Il potere salvifico dello “schema d’atto”.

La nuova regola **oggettivizza il diritto di difesa procedimentale**. Lo traduce nel diritto ad avere la notifica di un atto preventivo. Pare di capire che in questo modo il legislatore delegato abbia voluto dare agli Uffici uno strumento semplice e generale per superare possibili contestazioni, più che lavorare sui diritti effettivi dei contribuenti.

In questo modo chi opera su un accertamento dal lato della parte pubblica si sente già tutelato dall’aspetto formale del contraddittorio. Quanto alle ragioni del contribuente talvolta a nulla serve chiedere i motivi del mancato accoglimento. In altri casi la motivazione del rifiuto è palesemente inconsistente, illogica o contraddittoria.

E qui si apre una ulteriore questione.

Abbiamo visto che la difesa procedimentale è, appunto, un diritto. Un diritto che dovrebbe, come tale, avere attuazione già nella fase amministrativa. Se gli Uffici motivano con formule di rito o con ragioni inconsistenti, oggi l’unico rimedio è quello giudiziale.

Giudizio nel quale è facile intuire che chi decide si concentrerà su questioni sostanziali, più che sulle regole del contraddittorio preventivo, che risulterà comunque formalmente attivato in modo corretto con la notifica dello schema d’atto.

Ma in questo modo una fase di difesa è pregiudicata.

Occorrerebbe forse trovare un rimedio per non correre il rischio di privare in assoluto il contribuente di questo diritto. Potrebbe forse essere il **Garante del Contribuente** l’organo a cui rivolgere segnalazioni dato che le regole oggi sono contenute, appunto, nello “Statuto”. Purtroppo questa “authority” che potrebbe essere per molti versi importante, non ha avuto una genesi felice. Tale istituto, poi, si sta evolvendo in senso ulteriormente restrittivo, prevedendo oggi il nuovo articolo 13 dello “Statuto” la sostituzione dei Garanti presso le Direzioni Regionali con il Garante unico nazionale. A modesto avviso del relatore una raccomandazione scritta del Garante che esprima un dubbio sul reale svolgimento del contraddittorio (ovvero sulla effettività di cui al punto precedente) potrebbe avere importante rilievo anche in ottica processuale.

La tutela riguarda (solo) gli atti impugnabili giudizialmente.

L'articolo 6-bis al comma 1 prevede che tutti **gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria** siano preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

Ma ci sono anche atti prodromici, relativamente ai quali un confronto effettivo potrebbe a) migliorare la qualità del procedimento b) allinearsi al principio di affidamento e buona fede (art. 10 dello «Statuto») c) evitare o almeno limitare le possibilità di un contrasto giurisdizionale successivo.

Recentemente chi scrive si è posto il problema con riferimento ad una verifica della Guardia di Finanza.

Nella stesura di un verbale giornaliero si sono mossi dei rilievi di considerevole entità economica.

Nel successivo incontro il contribuente produceva una memoria di quasi 20 pagine confutando punto per punto i rilievi predetti.

Alla fine dell'incontro i militari hanno acquisito la memoria e, senza neppure una parola di replica, l'hanno allegata al p.v.c. chiuso quel giorno stesso.

A norma del tuttora vigente articolo 20 della Legge 07/01/1929, n. 4 «Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale». Dunque il p.v.c. costituisce un atto che rileva delle violazioni e che risulta, pertanto, potenzialmente lesivo degli interessi del contribuente nell'accezione dell'articolo 41 della Carta di Nizza.

Ma il diritto al contraddittorio in questo ambito è precluso: il p.v.c. infatti non è atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Arriverà certo lo «schema dell'atto». Ma già in un'ottica di accertamento e dunque di futura emissione dell'atto impositivo.

Essendo poi abrogato l'articolo 12 comma 7 dello «Statuto» la memoria a p.v.c. nei 60 giorni non è più prevista normativamente.

Non è però neppure esclusa la sua presentazione facoltativa.....

Gli indizi come “schemi”.

Sul piano pratico non si può non notare che i nuovi schemi degli atti che vengono notificati siano spesso molto più approssimativi rispetto ai veri e propri atti impositivi.

Sembra quasi che gli Uffici attingano a ipotesi presuntive assai rudimentali e spericolate, salvo poi rivedere i numeri ed i criteri sulla base della qualità della difesa procedimentale, con un’apertura a “concessioni” tali da stimolare gli accordi.

Chi scrive ha visto per esempio uno schema di atto per recupero di tassazione registro al prezzo-valore sul presupposto che l’acquirente (persona fisica e non imprenditore) agisse in realtà in regime di impresa, prefigurando una apertura di partita iva avvenuta in realtà diversi mesi dopo l’acquisto.

O il caso di un mero disallineamento tra ricavi di bilancio e incassi in una società nella quale si anticipavano consistenti spese in nome e per conto dei clienti, recuperandole poi al momento dell’incasso della fattura attiva (ma non inserendole, ovviamente, nei ricavi). Senza alcun controllo documentale o contabile preventivo da parte dell’Ufficio.

Qui forse va fatta una riflessione. Le controdeduzioni del contribuente non hanno la funzione di completare indagini fatte male o fatte parzialmente da parte degli Uffici. Le motivazioni su cui si svolge il contraddittorio devono essere quelle che troveremo nell’atto impositivo, integrate con le espresse valutazioni delle ragioni messe in campo dal contribuente. Il contraddittorio su ciò che gli Uffici prefigurano, insomma, o è o non è.

E anche le difese sono un diritto, non un obbligo. Ragione per cui se un accertamento appare fin dallo “schema” evidentemente campato in aria, si può tranquillamente saltare la fase del contraddittorio (anche comunicando espressamente tale intendimento) e far valere in giudizio le proprie ragioni in relazione alla mancanza di presupposti dell’atto e alle spese del giudizio.

Gli atti esclusi.

Il principio del contraddittorio previsto nella delega è di “**generale applicazione a pena di nullità**”, come si è visto.

Nonostante ciò il secondo comma del nuovo articolo 6-bis che attua la delega, prevede che non sussista il diritto al contraddittorio per “gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni” individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Quello che il delegato delega a propria volta al Ministro competente (nell’ambito di un diritto previsto come di “generale applicazione”) non sembra affatto configurare una questione meramente tecnica.

E questa attribuzione di potere normativo, in evidente odore di incostituzionalità viene attuata in maniera ridondante. **Il Decreto ministeriale 24/04/2024** individua per esempio all’articolo 2 tra gli “Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati” delle ipotesi in cui il diritto di difesa procedimentale appare importantissimo, come gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis del DPR 600/73 e e 54, quinto comma, DPR 633/72, gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica ai sensi dell'art. 12 del decreto-legge del 14 marzo 1988, n. 70, conv. dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. E’ di tutta evidenza che parliamo di atti impositivi sui quali un confronto tra la posizione del contribuente e quella degli Uffici è fondamentale.

Anche gli atti di mero ricalcolo, a ben vedere, oltre a rientrare nella previsione generale e nei criteri unionali già trattati, dovrebbero avere diritto ad un confronto preventivo: non è affatto scontato infatti che i calcoli degli Uffici siano corretti, mentre è noto come le procedure per ottenere oggi una revisione (c.d. “Civis”) siano davvero inadeguate sia per l’anonimato assoluto dell’interlocutore sia per il livello delle risposte.

Con l’attuale impostazione insomma è frequente ricevere un atto che richiederebbe un confronto, sul piano numerico, normativo (presupposti di imposta) o interpretativo e non avere il rimedio del confronto preventivo in sede amministrativa. Considerato altresì che non esiste più neppure l’istituto del reclamo, per l’abrogazione dell’art. 17-bis del D.Lgs. 546/92, pare di poter concludere sul punto che, oltre a violare un principio generale e la stessa Legge delega, la soluzione adottata rischia di intasare ulteriormente le aule di giustizia. Ovvero di ottenere l’effetto opposto a quello che il Parlamento voleva evidentemente raggiungere con la previsione della generale applicazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale preventivo.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

GIURISPRUDENZA RECENTE

Ancora una pronuncia della Corte Costituzionale: la sentenza n. 47/2023

La **Corte Cost. 21 marzo 2023, n. 47** ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate sull'art. 12, comma 7, Statuto, osservando che la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo risultava "disonica" rispetto all'evoluzione del sistema tributario, ma che "spetta al legislatore adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni". Tale monito era già stato recepito dal d.lgs. n. 219/2023. Non risultano ulteriori pronunce della Corte Costituzionale intervenute direttamente sull'art. 6-bis nella sua nuova formulazione.

LE SEZIONI UNITE IN TEMA DI “PROVA DI RESISTENZA”
NELL’AMBITO DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO
(Cass., Sezioni Unite, sent. n. 21271 del 25 luglio 2025)

La giurisprudenza di legittimità –con riferimento ai tributi “armonizzati” – ha più volte ribadito la centralità del diritto del contribuente ad essere ascoltato prima dell’adozione dell’atto impositivo, ma, al contempo, ha sviluppato un orientamento volto a distinguere tra la violazione meramente formale di tale diritto e la sua compromissione sostanziale, subordinando l’annullamento dell’atto alla dimostrazione di un pregiudizio effettivo.

Proprio su questo punto si è innestato un contrasto giurisprudenziale concernente i contorni e il contenuto della “prova di resistenza”, ossia dell’onere gravante sul contribuente di allegare elementi idonei a dimostrare che, se il contraddittorio fosse stato correttamente attivato, l’esito del procedimento avrebbe potuto essere diverso.

Le interpretazioni si sono alternate tra un’impostazione più formale, che considera sufficiente la non pretestuosità delle ragioni difensive, e una visione più sostanzialistica, che richiede, invece, una concreta dimostrazione della potenziale incidenza dell’omesso contraddittorio sulla decisione finale dell’Amministrazione.

In questo contesto e con specifico riferimento al previgente quadro normativo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21271 del 25 luglio 2025, sono intervenute per risolvere il contrasto interpretativo.

Nello specifico, i principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite sono i seguenti:

- l’ambito di operatività dell’obbligo generalizzato di contraddittorio è limitato, nel quadro normativo previgente, ai soli tributi “armonizzati”. Al contrario, per i tributi “non armonizzati” non è rinvenibile un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito;
- sempre con riferimento al quadro normativo previgente e alle verifiche “a tavolino” su tributi “armonizzati”, la violazione dell’obbligo di contraddittorio endoprocedimentale comporta l’invalidità dell’atto, a condizione che il contribuente abbia assolto all’onere di allegare in modo concreto gli elementi di fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un’opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale da risultare inidonea, secondo una valutazione prognostica ex ante del giudice, a determinare un diverso esito del procedimento impositivo.

Giurisprudenza 2026

Le pronunce del 2026 si muovono in perfetta continuità con tale arresto:

- Cass. civ., Sez. V, Ord. n. 6002 del 17 marzo 2026 (ud. 13/03/2026) ribadisce la distinzione tra verifica in loco — dove l'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) **opera una valutazione ex ante sanzionando con la nullità l'atto emesso ante tempus senza necessità di "prova di resistenza" — e le verifiche "a tavolino", per le quali, limitatamente ai tributi armonizzati, il giudice deve invece svolgere una valutazione concreta ex post.**
- Cass. civ., Sez. V, Ord. n. 10995 del 24 aprile 2026 (ud. 08/04/2026) ripercorre l'intera evoluzione a partire da Cass. SS.UU. n. 24823/2015, passando per le pronunce intermedie (Cass. n. 760/2020, n. 24699/2019, n. 20036/2018), fino alla conferma del 2025, precisando altresì il ruolo della Corte costituzionale che — con la sentenza n. 47/2023 — aveva dichiarato inammissibile la questione di legittimità dell'art. 12, comma 7, nella parte in cui non estende il contraddittorio agli accertamenti a tavolino, rimettendo la scelta al legislatore.
- Cass. civ., Sez. V, Ord. n. 12527 del 4 maggio 2026 (ud. 22/04/2026) sottolinea espressamente che per i tributi non armonizzati (tipicamente le imposte dirette) **l'omissione del contraddittorio preventivo negli accertamenti a tavolino non è, in linea generale, ragione di nullità dell'atto impositivo**, confermando che l'art. 12, comma 7, riguarda solo gli accertamenti che seguono accessi, ispezioni e verifiche fisiche presso i locali del contribuente.
- Cass. civ., Sez. V, Ord. n. 16155 del 25 maggio 2026 (ud. 12/02/2026) applica questi principi a un caso in cui il contribuente lamentava la mancata valutazione di una pen-drive illeggibile, ritenendo soddisfatto il contraddittorio preventivo poiché il contribuente aveva comunque avuto modo di interloquire con l'Ufficio, fornire chiarimenti e ottenere una rettifica parziale degli avvisi in sede amministrativa.

Il punto cruciale che emerge dalla giurisprudenza del 2026 è la demarcazione temporale: il regime delle sentenze citate vale per la disciplina anteriore all'entrata in vigore dell'art. 6-bis L. n. 212/2000 (operativo dal 30 aprile 2024). La nuova norma ha introdotto un contraddittorio preventivo generalizzato, a pena di annullabilità, per tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario, con esclusione degli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione, di controllo formale delle dichiarazioni e dei casi di fondato pericolo per la riscossione. La dottrina nota tuttavia che l'esclusione degli atti di recupero per crediti inesistenti — e, per effetto di Corte cost. n. 124/2025, degli atti . Per le controversie ante 30 aprile 2024 occorre ancora distinguere: tributi armonizzati (IVA → obbligo generale, invalidità condizionata alla "prova di resistenza") vs. tributi non armonizzati (IRPEF/IRES/IRAP → obbligo solo ove espressamente previsto dalla norma nazionale). Per gli atti notificati dal 30 aprile 2024 in poi, si applica invece il regime dell'art. 6-bis, con le relative eccezioni tassative fissate dal D.M. 24 aprile 2024



undefined

Avviso in fuorigioco se l'accusa è diversa rispetto allo schema d'atto

Accertamento

Riconosciuta dalla Cgt di Milano la violazione del contraddittorio

Inizialmente erano state contestate operazioni in frode poi un illecito sui lavoratori

Marcello Maria De Vito

In caso di attivazione del contraddittorio e di notifica dello schema d'atto su una contestazione sulla quale il contribuente ha controdedotto, il successivo avviso di accertamento fondato su una fattispecie diversa è illegittimo. Perché si pone in contrasto sia con la ratio dell'articolo 6-bis della legge 212/2000, sia con i principi elaborati dalla Cassazione, in materia di divieto di mutatio libelli. Sono questi i principi espressi

dalla Cgt di I grado di Milano con la sentenza 2613 del giugno, sezione 13 (presidente e relatore Faranda).

Una impresa edile svolgeva la propria attività subappaltando numerose lavorazioni a terzi. L'agenzia delle Entrate ritenendo che due subappaltatori – sui circa 150 utilizzati – fossero soggetti fraudolenti, notificava al contribuente un questionario per acquisire informazioni sull'effettività delle operazioni. Il contribuente forniva le informazioni che le Entrate tuttavia ritenevano insufficienti; seguiva, quindi, la notifica di uno schema d'atto in cui si contestava l'inesistenza oggettiva delle operazioni e l'indeducibilità dei costi ai fini Ires e Irap, nonché l'indetraibilità dell'Iva. Il contribuente presentava le osservazioni, i contratti, i pagamenti e le fotografie dei cantieri.

L'ufficio notificava un accertamento con il quale riconosceva l'effettività delle prestazioni ai fini Ires, ma qualificava il rapporto da subappalto a somministrazione illecita di lavoro. Da tale riqualificazione conseguiva l'inesistenza giuridica dell'appalto, con recu-

pero dell'Iva e del costo ai soli fini Irap. Il contribuente impugnava l'atto dolendosi, fra l'altro, della violazione del contraddittorio, atteso che l'accertamento recava una contestazione assente nello schema d'atto.

L'agenzia delle Entrate resisteva allegando che si trattava di mera integrazione della forza lavoro della ricorrente; le società erano state costituite a ridosso della firma dei contratti e le assunzioni erano state effettuate in concomitanza con l'inizio dei cantieri.

La decisione: la Corte osserva che lo schema d'atto qualifica le operazioni come «fatture oggettivamente inesistenti». L'accertamento, invece, riqualifica il rapporto da subappalto a somministrazione di lavoro e da tale riqualificazione fa discendere l'inesistenza giuridica della prestazione di appalto

fatturata ai fini Iva.

Il collegio puntualizza che il contraddittorio è stato attivato solo sulla contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti e le deduzioni del ricorrente si sono limitate all'effettività delle prestazioni. Ne consegue che la nuova contestazione è stata sottratta al contraddittorio. Ciò si pone in contrasto sia con la ratio dell'articolo 6-bis della legge 212/2000, sia con i principi elaborati dalla Cassazione, in materia di divieto di mutatio libelli.

Osserva infine il collegio, con riferimento alla richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea che la controversia può essere definita sulla base del diritto interno, interpretato alla luce dei principi unionali sul diritto di difesa e sul contraddittorio; quindi, non sussistono dubbi interpretativi tali da imporre il rinvio pregiudiziale. Pertanto, la Corte, ritenute assorbite le censure di merito, ha accolto il ricorso e annullato l'avviso di accertamento con compensazione delle spese di lite.



La verifica ha riguardato l'attività di subappalto svolta da un'impresa che operava nel settore edile

© RIPRODUZIONE RISERVATA