

Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Dott. Antonio Amella - Agenzia Entrate di Catania - Ufficio Controlli

UNCAT
UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

Seminario del 17 luglio 2019

Interpretazione

Con l'espressione *contraddittorio preventivo endoprocedimentale* si intende lo svolgimento di una fase precedente all'emissione di un atto emesso dall'Amministrazione fiscale, potenzialmente lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, dove:

1. l'Amministrazione fiscale espone l'ipotesi di pretesa tributaria;
2. al contribuente viene dato un congruo termine per inoltrare all'Ufficio impositore osservazioni e richieste che saranno valutate nell'eventuale e successivo atto di accertamento.



Ambito normativo

non si rinviene alcuna disposizione espressa che SANCISCA IN VIA GENERALE l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e ne possa essere considerata la fonte

ma si rinvengono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a CONDIZIONI e con MODALITÀ ed EFFETTI (conseguenze) differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi.

Cfr. sentenze Cass. civ. Sez. Unite:

✓ n.18184 del 29/07/2013

✓ n.24823 del 09/12/2015

non successivamente superate.



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizioni che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale (1):

- ✓ L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente;
- ✓ la L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 185, e L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis (studi di settore), (introdotto dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 409, lett. b), in tema di "accertamenti standardizzati (parametri e studi di settore);
- ✓ D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3, nonché la L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, con riferimento alle liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione;
- ✓ D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, comma 4, in rapporto al controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette;
- ✓ D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 7, (come modificato dal D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1, convertito in L. n. 122 del 2010), in tema di accertamento sintetico;
- ✓ la L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, comma 6 e 7, disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale
- ✓ D.P.R. n. 917 del 1986 Art.167 c. 11 in materia di imprese estere controllate;
- ✓ l'abrogato art. 110, comma 11, D.P.R. n. 917 del 1986 in tema di deduzioni di costi relativi ad operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi Black list;
- ✓ D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis, (introdotto dal D.L. n. 1 del 2012, art. 92, comma 1, convertito in L. n. 27 del 2012), in materia doganale



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizioni che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale (2):

Dette disposizioni prevedono:

- Condizioni
- Modalità DIFFERENTI
- Effetti (conseguenze)

ALLO STATO ATTUALE NON ESISTE UNA CLAUSOLA
GENERALE DI CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizioni che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale (3):

L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente

- Condizioni: accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente
- Modalità: il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori
- Effetti (conseguenze): l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizioni che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale (4):

L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente.

Peculiarità:

- intromissione autoritativa dell'Amministrazione nei luoghi di esercizio
- decorrenza del termine dilatorio dal momento del rilascio del verbale
- termine di 60 giorni – correlato ai tempi di verifica



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizione ordinarie dell'ordinamento nazionale sull'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale (1):

Artt. 24 e 97 Cost.

L'art.24 Cost. attiene, testualmente, all'ambito giudiziale; sia per collocazione, tra il comma 1 ed i commi 3 e 4, sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado"

l'art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, riferimenti circa l'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale; nè in seno al procedimento amministrativo nè, con riguardo allo specifico procedimento tributario (L. n.241 del 1990)



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizione ordinarie dell'ordinamento nazionale sull'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale (2):

La L. n. 241 del 1990 al capo terzo, contemplante tra l'altro l'informativa sull'avvio del procedimento (art.7), all'art.13 esclude espressamente dalla disciplina partecipativa i procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano

I procedimenti tributari rimangono esclusi anche dalle norme sul diritto di accesso (successivo art.24)



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Disposizione ordinarie dell'ordinamento nazionale sull'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale (3):

Mentre per i procedimenti tributari rimane applicabile l'art.21 octies L. n. 241 del 1990, dove al c.2 enuncia il principio di conservazione dell'atto amministrativo:

« ... Non e' annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.»

Principio che tanto ricorda la prova di resistenza già prevista dal diritto comunitario ed introdotta da ultimo all'art.5 ter del d.l. n.218 del 1997



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Diritto dell'Unione Europea (1):

Una diversa impostazione:

- ✓ generale
- ✓ non formale ma sostanziale (*prova di resistenza*)
- ✓ *effettivo e proporzionato ai contrapposti obiettivi di interesse generale*

Art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea «Diritto ad una buona amministrazione», la prevede, al 2, "*il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*"



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Diritto dell'Unione Europea (2):

Il principio non è stato applicato, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in termini assoluti e puramente formali.

Il diritto di difesa non dà vita a prerogative incondizionate, ma soggiace a restrizioni, che rispondono a criteri di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di 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)



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Diritto dell'Unione Europea (3):

In particolare ciò che si è affermata è la cosiddetta prova di resistenza:

- 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.**



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Tra disciplina europea e disciplina nazionale (1):

Non vi è coincidenza

- Disciplina europea: principio di generale applicazione - effetti in termini restrittivamente sostanzialistici (per i tributi armonizzati)
- Disciplina nazionale: obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di invalidità dell'atto - non generalizzato, ma soltanto in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato (per i tributi non armonizzati)



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Tra disciplina europea e disciplina nazionale (2):

Per i tributi armonizzati l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume rilievo generalizzato

Tra principio di equivaeva e principio di effettività

Affinchè il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini l'invalidità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), 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 l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13).



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Tra disciplina europea e disciplina nazionale (3):

Ai tributi non armonizzati (nelle cui ipotesi non è previsto un obbligo specifico, secondo cui già godrebbero di una tutela rafforzata)

non si applica il diritto Europeo.

Non si può interpretare il diritto nazionale con i parametri ermeneutici del diritto europeo.

(v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 26.2.2013, in causa 617/10, Akeberg Fransson; 26.9.13, in causa C-418/11, Texdata software; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè).

I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma (v. anche l'art. 5 2, T.U.E.) non trovano applicazione al di fuori di esse.

Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, nè introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, nè modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati (C.G. 8.5.14, in causa C-483/12, Pelckmans; ord. 12.7.2012, in causa C-466/11, Currà, sent.15.11.2011, in causa C-256/11, Dereci).



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Per i tributi non armonizzati (nelle cui ipotesi non è previsto un obbligo specifico):

auspicato intervento normativo

Art. 4 octies Decreto-legge del 30/04/2019 n. 34
come modificato da
Legge del 28/06/2019 n. 58 rubricato

«Obbligo di invito al contraddittorio»



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Modifiche inserite al d.l. n.218 del 1997:

Proroga automatica del termine ordinario di accertamento

a) all'articolo 5 è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«3-bis. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario»



Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale

Modifiche inserite al d.l. n.218 del 1997:

«Art. 5-ter. - (Invito obbligatorio) - 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 e' 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 puo' 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'invalidita' 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»;

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

