



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
G. D'ANNUNZIO CHIETI PESCARA

# **Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione.**

## **Le possibili linee evolutive**

Caterina Verrigni

Università di Chieti - Pescara

**AIDTL – Giornate italiane di Diritto tributario  
Latino-Americano**

**Effettività della tutela nel procedimento e nel processo**

27 novembre 2020



## IL CONTESTO NORMATIVO

- Il primo riconoscimento normativo del **contraddittorio endoprocedimentale** avviene con l'art. 12, 7 co., dello Statuto del contribuente
- La norma, nel rispetto del **principio di cooperazione fra amministrazione e contribuenti** consente al contribuente, sottoposto a verifiche fiscali di dialogare con l'Amministrazione finanziaria, **prima** dell'emanazione dell'avviso di accertamento e **dopo** il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo
- L'importanza della previsione è data dal fatto che la norma è inserita all'interno dello Statuto il quale richiama **principi costituzionali come il buon andamento e l'imparzialità della PA (art. 97, Cost.)**



## L'INTERPRETAZIONE DELL'ART. 12, 7 CO., STATUTO

- L'introduzione dell'art. 12, 7 co., dello Statuto ha dato l'avvio ad una serie di questioni interpretative, sia nell'ambito della dottrina, sia in ambito giurisprudenziale
- **Per una parte della dottrina** l'art. 12 cit. rappresenta il principio generale in relazione al quale sussiste, nell'ambito dei procedimenti tributari, un obbligo al contraddittorio preventivo (Marongiu, Marcheselli, Ragucci)
- **Per un'altra parte della dottrina**, la norma esprime l'obbligo di avviare il contraddittorio per l'Ufficio soltanto nella fase conclusiva delle verifiche svolte presso il contribuente (Salvini)



# LA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

- Ma l'art. **12, 7 co., dello Statuto** prevede o meno un principio generale in termini di contraddittorio endoprocedimentale?
- **Conseguenza:** atto emesso in violazione è invalido
- Sullo specifico punto si sono registrati **tre orientamenti della Corte di Cassazione**
  - 1) La notifica dell'accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica del pvc non determina l'invalidità dell'atto impositivo (le nullità sono tassative, non c'è lesione del diritto di difesa, la nullità è sproporzionata rispetto agli interessi pubblici- tra le tante **Cass. 16992/2012**)
  - 2) La notifica dell'atto prima dei 60 giorni genera la nullità soltanto se l'Ufficio non motiva le ragioni di eccezionale urgenza che giustificano l'emissione anticipata (**Cass. 10381/2011**)
  - 3) Atto nullo se notificato in anticipo (**Cass. 6088/2011**)

Sulla scorta di questi tre diversi orientamenti si arriva prima alla **Sentenza delle Sezioni Unite del 2013 e successivamente a quella del 2015**



## Segue...

- Nella **sentenza n. 18184/2013**, la Corte considera le norme dello Statuto come <<**principi generali dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario**>>
- Il contraddittorio non è solo garanzia per il contribuente ma rappresenta al contempo uno strumento che assicura il migliore esercizio della potestà impositiva
- La fase del dialogo consente all'Ufficio di evitare pretese impositive infondate e di ridurre il contenzioso
- L'**inosservanza** del termine indicato nell'art. 12, 7 co., Statuto, **determina l'invalidità dell'avviso di accertamento** in quanto si ravvisa un vizio del procedimento



## Segue ...

- Nella **sentenza n. 24823/2015** si ridimensiona il principio del contraddittorio, **discriminando i tributi tra armonizzati e non armonizzati**
- I **tributi non armonizzati** sono esclusi dalla disciplina europea per cui l'obbligo del contraddittorio sussiste soltanto nei casi previsti da specifiche norme
- Si tratta di una **contraddizione** perché da tempo il Legislatore comunitario interviene anche in materia di **imposte dirette** se viene messo in discussione il funzionamento del mercato unico tale da ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dall'ordinamento europeo



## Segue ...

- Per i **tributi di derivazione europea** il contraddittorio è principio generale la cui violazione comporta la nullità dell'atto conclusivo, fermo restando la prova di resistenza
- Si susseguono **altre decisioni più recenti che aderiscono all'orientamento delle SU del 2015** (Cass. nn. 701 e 702/2019; Cass. Ord. n. 7690/2020; Cass. Ord. n. 15513/2020)
- L'art. 12, 7 co., Statuto risulta applicabile **soltanto alle verifiche effettuate mediante accessi e ispezioni presso la sede del contribuente (sono esclusi gli accertamenti «a tavolino»)**
- **Altra contraddizione:** in materia di accise l'art. 19, 4 co., TUA, prevede un contraddittorio nel rispetto delle norme dello Statuto, anche per le ipotesi in cui sono esaminati in ufficio atti e dichiarazioni (**Cass. n. 28344/2019; CTR Lombardia n. 1762/2020**)
- In sostanza si riconosce la **nullità dell'atto emesso anticipatamente** anche agli accertamenti «a tavolino», senza neppure che ci sia il superamento della prova di resistenza



## IL NUOVO ART. 5 TER, D.Lgs. n. 218/1997

- Si tratta di un «**invito obbligatorio**» che l'AF deve inviare prima di emettere un atto impositivo lesivo degli interessi del contribuente
- **Scelta asistemica** posto che la collocazione più idonea della norma sarebbe stata lo Statuto del contribuente
- **Penalizzante per il contribuente**: se gli è stato notificato l'invito a comparire, non potrà presentare istanza di accertamento con adesione e non potrà beneficiare della proroga del termine di 90 giorni per proporre ricorso
- L'esclusione degli **accertamenti parziali** presuppone una distinzione tra accertamento parziale e accertamento generale che, come è noto è difficile da cogliere in concreto
- Non si può considerare come **clausola generale che prevede un contraddittorio preventivo** (una recente **sentenza CEDU** del 2.6.2020, nel richiamare i principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ha definito «**contraddittorio endoprocedimentale**» solo quello che segue alla proposta di rettifica emessa all'esito della fase istruttoria che consente al contribuente di conoscere le violazioni contestate e di esaminare le prove in possesso dell'Ufficio e non il semplice «**invito all'adesione**»)





## CONCLUSIONI

- Siamo tutti consapevoli che sia il Legislatore, sia la giurisprudenza non intendono valorizzare, come sarebbe doveroso, il **principio del contraddittorio (l'AF a sua volta ribadisce in tutti gli indirizzi operativi l'utilizzo del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impositivo al fine di ridurre la conflittualità con il contribuente)**
- E' necessario un intervento legislativo che elabori una **norma generale sul contraddittorio** capace di superare l'attuale regime fondato sulla distinzione fra tributi di derivazione europea e tributi non armonizzati coerente anche con le indicazioni che provengono dal **Codice europeo del contribuente** elaborato dalla Commissione europea che contiene un'ampia gamma di principi fondamentali corrispondenti ai principali diritti ed obblighi caratterizzanti il rapporto tra i contribuenti e le amministrazioni fiscali all'interno dell'Unione europea
- Da ultimo, la **Commissione europea** ha divulgato una consultazione sui «**Diritti dei contribuenti dell'UE**» con l'obiettivo di pubblicare entro l'autunno del 2021 due atti di indirizzo al fine di tracciare una **mappa dei diritti dei contribuenti** esistenti nel mercato unico, e di indurre gli Stati membri alla semplificazione degli obblighi fiscali