



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE TRIBUTARI INTERNO E DIRITTO COMUNITARIO

Breve rassegna sul tema del contraddittorio endoprocedimentale tributario, con particolare teorici e pratici emersi dalla fondamentale sentenza Cass. SS. UU. 09/12/2015 n. 24823 e ai dell'ordinanza 736/16 della C.T.R. Toscana.

di **Vincenzo Fortunato**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Estratto dal n. 1/2017 - ISSN 2532-9871

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Pub

Sommario: 1. Partecipazione del privato nel procedimento amministrativo e nel procedimento della materia tributaria e situazione normativa in tema di contraddittorio endoprocedimento contraddittorio quale principio fondamentale del diritto UE. 3. Il dibattito giurisprudenziale contraddittorio endoprocedimentale: la sentenza Cass. SS. UU. 09/12/2015 n. 24823 e i rati dell'ordinanza CTR Toscana n. 736/16. 4. Conclusioni.

1. Partecipazione del privato nel procedimento amministrativo e nel procedimento della materia tributaria e situazione normativa in tema di contraddittorio endoprocedimento

L'attuale sistema tributario si caratterizza per il progressivo stemperamento della relazione Fisco e contribuente e si apre, attraverso il riconoscimento di numerosi istituti, via collaborazione, di dialogo e di dialettica serena e costruttiva tra le due figure. Tutto il contraddittorio pre-contenzioso, non ancora soggetto a una disciplina coerente e armonizzata, riemerge l'anzidetto rapporto oppositivo. Volendo fornire una breve definizione si può definire il contraddittorio endoprocedimentale (o pre-contenzioso) con funzione difensiva nelle indagini di diritto del contribuente a difendersi nel corso del procedimento di accertamento, presentando memorie e documenti di cui l'Amministrazione dovrà tener conto ai fini dell'emissione di un provvedimento complessivo e articolato che affonda le radici nell'antica querelle sull'applicabilità o meno dei principi tributari sanciti dalla l. n. 241/90 in tema di partecipazione del privato al procedimento (1). Va ricordato, infatti, che la partecipazione del privato al procedimento amministrativo è disciplinata coerentemente nell'ambito della legge generale sul procedimento amministrativo. Prima della legge n. 241/90 non era possibile riscontrare nel nostro ordinamento una norma che garantisse, in via generale, la partecipazione del privato ai procedimenti amministrativi, la partecipazione del privato al procedimento amministrativo, una disciplina settoriale che tale possibilità prevedeva con riferimento a determinate materie. Esempio tipico può essere offerto dalla disciplina che regolava il rilascio della vecchia carta di partecipazione del privato al procedimento si esprime oggi attraverso tre istituti

la comunicazione d'avvio del procedimento all'interessato, destinatario dell'eventuale provvedimento; quest'ultimo di presentare durante il corso del procedimento memorie, documenti e documenti; l'Amministrazione dovrà tener conto ai fini del provvedimento finale; in altri termini la partecipazione del privato al procedimento endoprocedimentale; la possibilità di accesso agli atti del procedimento amministrativo; l'applicabilità di questi istituti è stata circoscritta e comunque negata ai procedimenti amministrativi di specificità della materia tributaria. A livello normativo l'espressa inapplicabilità è sancita dalla l. n. 241/1990. Tutto ciò, sostanzialmente per due motivi di fondo. Innanzitutto perché il procedimento amministrativo, non consta di una sequenza prestabilita di atti. (4) Non vi è, quindi, una pregiudizialità-conseguenzialità tra i diversi atti e l'emissione di un atto finale (di accertamento). In secondo luogo, è apparso preferibile non applicare tali istituti alla materia tributaria. L'esigenza di dover rendere più segreta possibile l'istruttoria tributaria, assimilandola in gran

Un'istruttoria a "carte coperte", che avrebbe disincentivato gli evasori a porre in contestazione prima della fase naturalmente deputata a questo scopo, ossia quella processuale "disallineamento" tra la disciplina della partecipazione nel procedimento amministrativo e tributario, che rende la disciplina tributaria una disciplina speciale. A ciò ha fatto seguito un improntato ad una certa rigidità e chiusura che, da un lato ha dato poca rilevanza agli istituti di comunicazione di avvio del procedimento, dall'altro ha riconosciuto l'istituto endoprocedimentale. (5) Tuttavia, tale riconoscimento è avvenuto attraverso una serie di norme che un obbligo di contraddittorio prevedono con riferimento a specifici e determinati procedimenti, dunque, non estensibili per via interpretativa ad altri procedimenti. Tra le varie previsioni l'obbligo in capo all'Amministrazione di attivare una fase di contraddittorio endoprocedimentale è previsto dagli artt. 36-bis e ter del D.P.R. n. 600/73, l'art. 10, l. n. 146/1998, in materia di studi di settore, l'art. n. 600/73 in tema di accertamento sintetico e redditometro, l'art. 16 del D. lgs. 472/97 in tema di amministrative tributarie, l'art. 10-bis co. 6 dello Statuto del contribuente in tema di abuso di diritto, l'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente. Proprio su quest'ultima disposizione e sulla sua portata è stato concentrato maggiormente il dibattito nazionale e giurisprudenziale, ma di ciò si darà conto

2. Il principio del contraddittorio endoprocedimentale quale principio fondamentale del diritto

In questo quadro, già estremamente frastagliato, s'inserisce con forza il diritto comunitario UE, il contraddittorio endoprocedimentale è un principio fondamentale. Esso è un principio che trova il suo fondamento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e riferito, inizialmente, ai procedimenti amministrativi. (6) Successivamente, con la Carta Europea dei diritti fondamentali (Carta dello Stato codificato all'art. 41 par. 2. Con la Carta, i Paesi membri hanno inteso prestare il proprio contributo a principi di carattere generale non codificati nel Trattato, ma già esplicitati dalla giurisprudenza infatti, appare come un elenco solenne dei diritti fondamentali riconosciuti in capo ai cittadini, i quali, riconosciuti dalla Carta, dunque, s'inseriscono nel solco dei principi generali già affermati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, costituendone così un continuum. La codificazione in particolar modo, dal fine di dirimere incertezze, che normalmente derivavano dalla giurisprudenza prevalentemente giurisprudenziale dei principi. (7) Tuttavia, per alcune formalità seguite all'adozione, la Carta venne considerata inizialmente solo uno strumento di soft-law, con valore comunque, non dotata di efficacia diretta e vincolante nei confronti degli Stati membri. (8) Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona del 2009 che, tra le varie modifiche apportate all'Unione europea, ha attribuito alla «Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea» (adattata nel 2008) lo stesso valore giuridico delle norme dei trattati UE. La portata di questa disposizione è particolarmente significativa, giacché determina – nella prospettiva che ci interessa in questa sede – l'equiparazione tributaria dei diritti fondamentali sanciti nella Carta che, per effetto del trattato di Lisbona, ha portato alla via legislativa del diritto «costituzionale» dell'Unione. Prima del Trattato di Lisbona, con la sentenza della CGE "Sopropè" del 2008 (C- 349/07), pur senza richiamare la Carta vincolante), aveva esteso l'applicabilità del principio del contraddittorio endoprocedimentale ai procedimenti tributari. In particolare, i giudici europei affermavano che il principio relativo al rispetto del contraddittorio (cui il contraddittorio è parte integrante) è un principio fondamentale del diritto dell'Unione

applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un s lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito a l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di (9) L'obbligo di attivare il contraddittorio incombe innanzitutto in capo alle Amministra subordinate, alle Amministrazioni degli Stati membri ogni qualvolta esse operano in proce materie che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione. Successivamente a un'altra fondamentale pronuncia della CGE, la "Kamino International Logistics" (C-129/13 portata e i limiti del contraddittorio endoprocedimentale. (10) In essa è stato affer contraddittorio, come ogni altro diritto, può soggiacere a dei limiti purché questi siano pro (11) In particolare, è stato affermato che il principio relativo al rispetto dei diritti della dife solo perché il contribuente non è stato ascoltato prima dell'emissione dell'atto impositivo solo differito ad una fase successiva di reclamo (amministrativo) avverso lo stesso atto e pu in questione possa essere nel frattempo sospesa. Inoltre, è stato affermato che non in ogr difetto di contraddittorio può considerarsi invalido. Affinché un'invalidità ci sia è necess dimostri in giudizio che il contraddittorio sarebbe stato per lui un'occasione propizia per che quindi il procedimento avrebbe potuto avere un risultato diverso qualora il con tempestivamente attivato. In altre parole, il difetto di contraddittorio endoprocedimentale i in maniera pretestuosa, non potendo così il contribuente abusare del diritto. A conclusione sul tema del contraddittorio endoprocedimentale così come disciplinato in ambito comunitar quanto segue. Sia che il principio fondamentale di contraddittorio endoprocedimentale v principio di matrice giurisprudenziale, sia che esso venga considerato come principic direttamente applicabile (con le conseguenze che dalla diretta applicabilità discendono) nei comunitaria (ai tributi armonizzati per ciò che concerne la materia tributaria). Ciò è normativo, dal combinato disposto dagli artt. 51 della Carta di Nizza e 6 del TUE, atteso ch estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze né nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei T1 fin quando il legislatore nazionale non decida di estenderne l'applicabilità, attraverso un principio del contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria troverà applicazic procedimenti relativi a tributi armonizzati.

3. Il dibattito giurisprudenziale nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimen SS. UU. 09/12/2015 n. 24823 e i recenti sviluppi alla luce dell'ordinanza CTR Toscana i

Nel contesto così delineato, anche la giurisprudenza di merito e di legittimità nazionale si è del contraddittorio endoprocedimentale tributario. Anzitutto, un primo percorso giurispru concentrato attorno al dettato dell'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente, trovando u sentenza Cass. SS.UU. n. 18184/13, con la quale si è valorizzata- e non poco- una contraddittorio endoprocedimentale tributario ed è stata sancita l'invalidità dell'atto di acc tempus" (cioè prima del decorso del termine dei 60 giorni previsto dalla suddetta norma) in ne permettono l'emissione anticipata. Sulla base di tale pronuncia e di quelle della CGE pr

giurisprudenza della Corte di Cassazione si è spinta addirittura oltre ed ha affermato con le sentenze n. 19667/2014 e 19668/14 l'immanenza di un principio fondamentale di contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento derivante dagli artt. 24 e 97 della Costituzione. Principio che trova attuazione nell'Amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo nei confronti di un soggetto (recte in difetto di un'espressa normativa specifica in tal senso e a pena di invalidità dell'atto dunque, spinti addirittura oltre le statuizioni della sentenza "Kamino International Logistic" di cui si è detto, è necessaria, come si è detto, la mancanza di una norma attuativa del "principio immanente di contraddittorio" che preveda espressamente il riferimento alla totalità dei procedimenti tributari, l'obbligo in capo all'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale. A tali sentenze, inoltre, sono seguite altre pronunce della Cassazione che hanno negato l'immanenza del principio di contraddittorio. Tale situazione poteva protrarsi per molto. In effetti, nel marzo 2015, la sesta sezione tributaria, con ordinanza n. 24823/15 del 09/12/2014, ha invitato gli atti alle Sezioni Unite affinché queste si pronunciasse, in via definitiva, sull'immanenza del contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento nazionale. In particolare, veniva chiesto di chiarire se l'affermazione contenuta nella sentenza delle Sezioni Unite, n. 19667/2014, è applicativa dell'ordinamento nazionale o esclusivamente nel diritto dell'Unione Europea e, in quest'ultimo caso, se la norma applicativa. In subordine, ove confermato il suddetto principio, veniva chiesto di verificare se l'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente, siano applicabili, in via analogica, le norme previste dall'art. 12 co. 7 dello Statuto potesse essere considerata una norma generale attuativa del principio immanente di contraddittorio endoprocedimentale. In altre parole, se la norma in grado di trovare applicazione nei confronti della totalità dei procedimenti tributari. Le Sezioni Unite hanno risposto con la fondamentale sentenza n. 24823/15 del 09/12/2014, affermando l'immanenza di un principio di contraddittorio endoprocedimentale e, dunque, la possibilità di applicare l'art. 12 co. 7 dello Statuto quale fonte di un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale. La norma, infatti, appare dettata con riferimento ad uno specifico procedimento tributario e per cui, creatosi tra contribuente e Amministrazione a fronte dell'esercizio, da parte di quest'ultima, di un atto che è invasivo della sfera del contribuente, quale quello dell'accesso presso la sede in cui svolge le attività. Viene invece affermata l'immanenza del principio nell'ambito dell'ordinamento comunitario. Arrivano allora a delineare una duplicità di regime giuridico in tema di contraddittorio tributario. In particolare affermano che bisogna distinguere da un lato i procedimenti relativi ai tributi armonizzati (rientranti nell'ambito del diritto comunitario) e dall'altro i procedimenti relativi a tributi non armonizzati. Relativamente a questi ultimi, vi sarà un obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale qualora ciò sia previsto da una norma specifica, la quale è legittimata altresì a definire le condizioni di validità dell'atto in caso di violazione dell'obbligo in questione. Pertanto, a tutela del contribuente, si applicherà il diritto europeo. Con riguardo ai procedimenti relativi a tributi armonizzati, si applica il diritto comunitario. Dunque, per ciò che concerne i procedimenti relativi al contraddittorio dovrà essere attivato in ogni caso: sia in procedimenti nell'ambito dei quali si applica il diritto nazionale, sia se le verifiche si siano svolte a tavolino. Qualora vi fosse una norma nazionale

principio, questa andrebbe disapplicata, in virtù della primauté del diritto comunitario. mancata attivazione del contraddittorio, in tali casi, consisterà nell'invalidità del provvedimento limiti precisati dalla giurisprudenza comunitaria, in particolare dalla sentenza "Kamino". Si del provvedimento qualora il contribuente dimostri, in giudizio, che il procedimento avrebbe qualora fosse stato esperito il contraddittorio. (12) Tale duplicità, precisa la Corte, non è in alcun modo per via interpretativa, ma solo per via legislativa. Indubbiamente, la pronuncia basi giuridiche solide. Tuttavia, la duplicità profilatasi all'indomani della sentenza in ques medesimo ordinamento, vi siano tributi per i quali è sempre ed in ogni caso prescritto il co ed altri, quelli c.d. non armonizzati, rispetto ai quali non opera il medesimo principio. perversione ed una discriminazione tra tributi, ma soprattutto tra contribuenti. A seconda tutela diversa. Ma, la sentenza in commento sembra creare altresì delle problematiche di c quanto un atto di accertamento, frutto del medesimo procedimento, può riguardare contemp armonizzato e uno interno. (13) E allora, nei casi di "verifica a tavolino", potrebbe essere contribuente che egli ha diritto ad essere ascoltato per i rilievi riguardanti i tributi armoniz non sussiste per quanto riguarda le imposte non armonizzate accertate con lo stesso atto e In tale ultimo caso, affinché possano esserci tali garanzie - e salvo che il contradditt obbligatorio da altre norme specifiche (accertamento conseguente a studi di settore, liquidazione formale delle dichiarazioni ecc.)- l'Ufficio dovrebbe procedere attraverso ver che così ragionando, la possibilità di contraddittorio viene a dipendere dalla discrezionalità che diventa unico arbitro delle garanzie del contribuente. La sentenza, dunque, è stata : unanime e da gran parte della giurisprudenza tributaria di merito. Pertanto, se tale p intenzioni, avrebbe dovuto chiudere definitivamente la querelle intorno al ter endoprocedimentale tributario, ha aperto a nuovi possibili scenari. Mi riferisco alle possibili 736/16 del 10/01/2016 della CTR Toscana. Con essa è stata sollevata una questione di le dell'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente rispetto agli artt. 3, 24, 53, 111, 117 della Cc cui si riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del processo verbale di constatazio giorni per le controdeduzioni, nelle sole ipotesi di verifiche in loco, presso la sede in cu contribuente. È evidente la volontà dei giudici di merito di far sì che la norma de qua possa fonte di un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale tributario. Tutta questione si richiede un intervento di tipo additivo o manipolativo alla Corte costituziona Corte Costituzionale non si sia ancora pronunciata, ritengo che tale ordinanza non avrà gra via del tipo di intervento che si richiede alla Corte Costituzionale.

4. Conclusioni

Alla luce di quanto è stato detto nel presente lavoro emerge chiaramente come sia necess: intervento chiarificatore e generale del legislatore in materia di contraddittorio endoprocc fronte di una disciplina positiva fortemente incoerente e frastagliata. Ritengo che ta innanzitutto porsi come attuativo, in maniera precisa, del principio di contraddittorio sancit perché se è vero che questo si applica direttamente ai procedimenti relativi a tributi armor risulterà concretamente applicabile soltanto nei casi in cui la normativa interna presenti u

sancisca una specifica ipotesi di contraddittorio e che possa essere estesa (in virtù del principio anche al diritto europeo. È ciò che accade, per esempio, riguardo agli accertamenti c.d. “a t. 7 dello Statuto del contribuente, che può essere esteso anche ai procedimenti relativi a t. intervento risulta tanto più urgente dal momento in cui la mancata attuazione dei principi applicazione del diritto comunitario, genera responsabilità dello Stato, sia verso l’Unione (inadempimento), sia verso i cittadini (responsabilità da illecito europeo). Inoltre, siffatto intervento auspicabile perché potrebbe essere più garantista e “concedere”, almeno nell’ambito dei tributi armonizzati, uno spazio maggiore al contraddittorio rispetto a quello riservato alla giurisprudenza comunitaria. In altre parole, il legislatore nazionale ben potrebbe sancire, in virtù dell’atto lesivo emesso in difetto di contraddittorio andando contro le statuizioni contenute nel “Kamino International Logistics” secondo le quali, invece, l’invalidità è configurabile allorché il contraddittorio procedimento avrebbe avuto un esito diverso qualora il contraddittorio fosse stato attivato. Il legislatore ben potrebbe sancire che il contraddittorio vada attivato sempre, a pena di invalidità dell’atto finale istruttorio e che questo non possa essere differito ad una fase successiva di reclamo contro quell’atto, come invece pare ammettere la sentenza “Kamino International Logistics”. In virtù delle ipotesi, l’intervento legislativo attuativo del principio eurounitario garantirebbe la tutela del contraddittorio pari a quella affermata dalle sentenze della CGE esaminata nel caso di fatto, che è di fatto peggiore. In secondo luogo, il legislatore ben farebbe, con lo stesso intervento, ad estendere la disciplina dettata dal principio comunitario di contraddittorio endoprocedimentale anche ai tributi nazionali. Io ritengo che una disciplina d’attuazione del principio del contraddittorio per ogni procedimento tributario vada introdotta quanto prima. I tempi sono dunque maturi per un intervento legislativo. In mancanza di una situazione giurisprudenziale non può che essere un “assist” per il legislatore.

Note e riferimenti bibliografici.

(1) La dottrina, quasi unanimemente, insiste sulla necessità di un riconoscimento generale pre-contenzioso in tutti i procedimenti tributari per garantire il miglior esercizio della funzione tributaria e oltretutto per garantire la difesa del contribuente. Si vedano, a tal proposito, ed in via esemplificativa: Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, Giappichelli, 2009; MICELI R., Il contribuente alla fase istruttorio, in FEDELE A. e FANTOZZI A. (a cura di), Lo statuto del contribuente, Milano, Giuffrè, 2005, p. 473; SALVINI L., La partecipazione del privato all'accertamento sui redditi e nell'IVA, Padova, 1990;

(2) Cfr. MICELI R., Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio di disciplina di attuazione, in Riv. Dir. trib., 2016, 1, p. 5 e ss.;

(3) MICELI R., L’attività istruttorio tributaria, in FANTOZZI A. (a cura di), Diritto tributario, UTET, 2012, p. 634 ;

- (4) FANTOZZI A., Diritto tributario, Torino, UTET, 2003, il quale afferma che “... a diffe amministrativo in senso stretto, l’atto finale della sequenza non è subordinato in senso proce precedente”; in senso analogo, MICHELI G.A., Lezioni di diritto tributario, Roma, Bulzoni,
- (5) MICELI R., Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio gen attuazione, in Riv. Dir. trib., 2016, 1;
- (6) DELLA CANANEA G., Diritto amministrativo europeo: principi e istituti (a cura amministrativo / diretto da Sabino Cassese, Milano, Giuffrè, 2011. Le pronunce giurisdizionale la materia degli aiuti di Stato e la concorrenza. Tra le più significative europea si segnalano la sentenza del 23/10/1974 causa C-17/74, la sentenza del 09/11/1 sentenza del 12/02/1992 cause riunite C-48/90 e C-66/90, accomunate dall’annulla Commissione Europea in materia in quanto adottati senza aver esperito il contraddittorio dif
- (7) AZZENA L., Le forme di rilevanza della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione e U., (a cura di), La difficile Costituzione europea, Bologna, Il Mulino, 2001, p. 256-7;
- (8) VETTORI G., La lunga marcia della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione mercato, 2007, <http://www.personaemercato.it/wp-content/uploads/2009/12/lunga-marcia-dir>
- (9) Tale principio appare dotato di significativa forza espansiva e idoneo a determinari orientamenti conservatori della Corte costituzionale e della Corte di cassazione sul contradd tributari, ad esempio in materia di accertamenti bancari o fondati sugli studi di settore. Così diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale op. cit., p. 203;
- (10) MARCHESELLI A., Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non pretestuoso, in Corr. Trib., 2014, 33, p. 2536;
- (11) A tal proposito viene richiamata la sentenza “Texdata Software”, C-418/11, EU:C:201
- (12) MARCHESELLI A., Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non pretestuoso, in Corr. Trib., 2014, 33;
- (13) La sentenza “rischia di produrre esiti paradossali, in presenza di rilievi operanti sia ai f che di quelle indirette di derivazione comunitaria”. Così STEVANATO D. – LUPI procedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega, in Dialoghi Tributarie, 201

