GIUSTIZIA INSIEME

Processo Civile

Contraddittorio endoprocedimentale e obbligo di invito ex d.l. Crescita

di Pierpaolo Gori

23 luglio 2020

Contraddittorio endoprocedimentale e obbligo di invito ex d.l. Crescita[1]

di Pierpaolo Gori

Sommario: 1. Il diritto al rispetto del contraddittorio endoprocedimentale tributario: ambito di applicazione – 2. Il termine dilatorio del 7°comma, art.12 legge 27 luglio del 2000 n.212 (Statuto del contribuente) e il suo assestamento nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – 3. Corte di Giustizia e ricostruzione del "right to be heard" quale diritto fondamentale: sua rilevanza nei tributi armonizzati – 4. Sviluppi recenti eurounitari sul diritto di difesa e di accesso al fascicolo – 5. Coordinamento dal 1° luglio 2020 tra "invito obbligatorio" al contraddittorio ex art.5 ter del d.lgs. n. 218/1997 e art.12 7°comma dello Statuto.

1. Il diritto al rispetto del contraddittorio endoprocedimentale tributario: ambito di applicazione

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale tributario è stato ricostruito da una parte della dottrina italiana[2] come un diritto immanente nel nostro sistema, ricavabile da numerose anche se circoscritte disposizioni che lo disciplinano, un'interpretazione che ha avuto limitati seguiti nella giurisprudenza di legittimità sino ad ora.[3] La giurisprudenza consolidata è nel senso contrario, ossia che esso opera solo ove la legge espressamente lo preveda.[4]

Tra le più importanti disposizioni che disciplinano specifiche tipologie di contraddittorio anteriore alla notifica dell'avviso di accertamento vi sono l'art.38, comma 7, del d.P.R. n.600 del 1973 sugli accertamenti sintetici**[5]**, l'art.10, comma 3 bis della legge n.146 del 1998 in riferimento agli studi di settore**[6]**, l'art.9 bis comma 16 del d.l. 24 aprile 2017 n.50 per gli accertamenti sintetici ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA ex artt.39 del d.P.R. n.600 del 1973 e 55 del d.P.R. n.633 del 1972**[7]**.

Ancora, a titolo di esempio di specifica disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, vi è il caso degli avvisi di rettifica in materia doganale precedenti all'entrata in vigore del d.l. n. 1 del 2012,**[8]** per i quali opera lo *ius speciale* di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990 circa la contestazione di fattispecie abusive;**[9]** in tema di accertamenti condotti dall'OLAF, il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale è disciplinato per le "indagini interne" dall'art. 9, par. 4, del reg. n. 883 del 2013;**[10]** in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1972, deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine per l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, a pena di nullità dell'iscrizione ipotecaria.**[11]**

Almeno sino al 1° luglio 2020 e al dispiegarsi dell'efficacia dell'obbligo di invito al contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, su cui si opererà una riflessione *infra* all'ultimo paragrafo del presente scritto, la previsione più "generale" contenuta nel nostro ordinamento è certamente quella dall'art.12 dello Statuto del contribuente, la quale trova applicazione ogni qual volta occorra il caso di accesso, ispezione o verifica nei locali aziendali finalizzato all'emissione di un avviso di accertamento.**[12]**

Il cuore della tutela contenuta nella previsione da ultimo citata è racchiusa nel settimo comma, che ha passato indenne ben tre volte il vaglio di costituzionalità, censurato da questioni sempre dichiarate inammissibili,**[13]** il quale fissa in 60 giorni il termine dilatorio per consentire al contribuente di eventualmente contraddire.

Il contribuente può così sottoporre «*osservazioni e richieste*» all'Amministrazione tempestivamente e la violazione del termine – salvo casi di particolare e motivata urgenza**[14]** – determina la nullità del provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, con cui è stato disposto *ante tempus* il recupero ad imposta.**[15]**

La decorrenza inizia dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, nozione da intendersi in senso lato indipendentemente dal loro

contenuto e definizione formale, ed è sufficiente anche un verbale meramente istruttorio e descrittivo a tal fine.[16]

2. Il termine dilatorio del 7°comma, art.12 legge 27 luglio del 2000 n.212 (Statuto del contribuente) e il suo assestamento nella giurisprudenza della Corte di Cassazione

Nella cospicua giurisprudenza della S.C. in materia di contraddittorio endoprocedimentale, sono due le sentenze che costituiscono il punto di riferimento ermeneutico della previsione, sia in quanto rese dalle Sezioni unite, sia in quanto non successivamente superate.

Con una prima decisione, la 29 luglio 2013 n. 18184, le Sez. unite hanno statuito che con riferimento ai diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il mancato rispetto del termine di 60 giorni determina di per sé l'illegittimità dell'avviso:[17] *«Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio*».

Ulteriore chiave interpretativa è stata poi fornita per i controlli c.d. a tavolino dalla sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823, secondo la quale: «*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"*».

La medesima decisione ha inoltre sancito la necessità di operare, per i tributi armonizzati, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, in determinati casi.[18]

Di queste due autorevoli interpretazioni la Corte di cassazione a sezioni semplici non ha fatto sempre applicazione omogenea. Secondo una prima interpretazione dell'art. 12 comma 7 dello Statuto, il diritto nazionale riserverebbe ai tributi armonizzati una protezione inferiore a quella assicurata ai tributi non armonizzati. Ciò sarebbe dovuto al fatto che, per questi ultimi, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica, il mancato rispetto del termine di 60 giorni determinerebbe necessariamente la nullità del provvedimento per violazione del contraddittorio endoprocedimentale. Al contrario, per gli armonizzati, questo effetto conseguirebbe solo eventualmente, all'esito della necessaria valutazione da parte del giudice della c.d. prova di resistenza.[19]

Diversa è la posizione espressa da altre pronunce, tra le quali si distingue l'ordinanza Cass. 17 gennaio 2017 n. 1007, secondo cui in caso di «*accesso, ancorché finalizzato ad un'acquisizione documentale immediata, comunque la c.d. "prova di non resistenza" non può trovare ingresso in virtù della obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo sancito per legge dall'art. 12, comma 7, l. 212/2000*».

Più di recente, la Corte ha valorizzato il fatto che non vi è alcun contrasto tra le due decisioni delle Sezioni unite, in particolare in merito all'operatività della prova di resistenza, pienamente compatibili con il diritto eurounitario, in quanto nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali aziendali, opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus*, anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati". Non vi è dunque alcuna necessità di prova di "resistenza", la quale invece deve essere compiuta dal giudice, per i tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa, come nel caso di accertamenti cd. a tavolino.**[20]** Tale orientamento, frutto di un confronto nomofilattico interno al gruppo IVA e dogane della Sezione Tributaria della Corte, ha ricevuto significativi consensi in dottrina**[21]** ed appare in via di consolidamento.**[22]**

3. Corte di Giustizia e ricostruzione del "right to be heard" quale diritto fondamentale: sua rilevanza nei tributi armonizzati

L'art.47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (la Carta) eleva a diritto fondamentale il *right to be heard* nell'ambito del giusto processo già nella fase amministrativa procedimentale, a differenza della corrispondente disciplina CEDU applicabile alla materia tributaria, in particolare gli articoli 13 e 5 della Convenzione sui diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il cui ambito di applicazione è limitato al processo.**[23]**

La Carta invece tutela espressamente il diritto al contraddittorio in modo ampio, non solo in sede di processo giurisdizionale, all'art. 47,**[24]** nel contesto del rispetto del diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale, ma anche nella fase anteriore del procedimento amministrativo. Infatti, l'art. 41 della Carta, rubricato "diritto ad una buona amministrazione", al § 2, lettera a), consacra «*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*».

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha applicato il diritto al contraddittorio, coerentemente con la sua natura di diritto fondamentale, affrontando anche il caso in cui il diritto comunitario non disciplini espressamente le modalità di esercizio di tale fondamentale

diritto di difesa.

Una prima decisione fondamentale a riguardo è la sentenza *Kamino*[25] che individua i corni della questione nei duplici principi di equivalenza e di effettività.[26] Tuttavia, essa è resa in relazione alla disciplina olandese che al tempo non prevedeva ai fini del contraddittorio un termine, ed ha affermato in tal caso la necessità di una "prova di resistenza", secondo un pragmatico canone che ricorre spesso nella giurisprudenza unionale. Infatti, la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa «*comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente*».[27]

Più simile alla previsione del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, è la disciplina nazionale portoghese, la quale ha originato il rinvio pregiudiziale deciso dalla sentenza *Sopropé*.[28] In quel caso, il diritto interno prevedeva un termine per osservazioni, e si discuteva in particolare della congruità del termine per il contraddittorio, compreso in una forbice tra 8 e 15 giorni, e la Corte di Giustizia chiarisce le condizioni alle quali il diritto nazionale possa essere ritenuto rispettoso del diritto comunitario, nel disciplinare condizioni ed effetti del contraddittorio endoprocedimentale, un obbligo che incombe sugli Stati membri quando vengono adottate decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità.

In tale ultimo caso, è richiesto che *«da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.*».[29] L'insegnamento è riaffermato anche di recente da diverse ulteriori decisioni della Corte.[30]

Particolare importanza, per la sua valenza riassuntiva dei principi giurisprudenziali precedentemente espressi in materia di contraddittorio endoprocedimentale in applicazione della Carta dei diritti fondamentali, è la sentenza della Corte del Lussemburgo *Ispas*, la quale ha affermato che, in mancanza di una disciplina specifica del diritto unionale in materia di garanzie procedimentali, spetta all'ordinamento giuridico interno degli Stati membri, in virtù del principio di autonomia di cui ciascuno di essi dispone in tale materia, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, primo tra tutti il diritto di difesa, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività.[31] Tuttavia, il principio del rispetto dei diritti della difesa non è una

prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti.[32]

4. Sviluppi recenti eurounitari sul diritto di difesa e di accesso al fascicolo

Tra i recenti sviluppi giurisprudenziali in materia di rispetto del principio di parità delle armi in fase procedimentale, particolare attenzione merita la sentenza della Corte di Giustizia *Glencore*. [33] La società lamentava che l'amministrazione finanziaria avesse violato il suo diritto a un processo equo garantito dall'articolo 47[34] della Carta, il principio della parità delle armi e il rispetto dei diritti della difesa ad un duplice titolo. Da un lato, solamente l'amministrazione avrebbe avuto accesso all'intero fascicolo relativo ad un processo penale in cui erano implicati determinati fornitori e cui la società non aveva accesso non essendo parte processuale, nel quale elementi di prova sarebbero stati raccolti e utilizzati contro la contribuente. D'altro canto, l'amministrazione non avrebbe messo a disposizione della stessa il fascicolo relativo ai controlli effettuati presso i fornitori, in particolare i documenti fondanti le contestazioni, né il processo verbale, e neppure le decisioni amministrative da essa adottate, limitandosi a comunicargliene una parte secondo un criterio discrezionale.[35]

I giudici del Lussemburgo hanno osservato che il destinatario di una decisione che arreca pregiudizio deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, affinché l'autorità competente sia messa nelle condizioni di tenere utilmente conto di tutti gli elementi pertinenti e che, eventualmente, tale destinatario possa correggere un errore e far valere utilmente gli elementi rilevanti per la propria posizione, l'accesso al fascicolo deve essere autorizzato nel corso della fase endoprocedimentale. Quindi, una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante tale fase non è sanata dal semplice fatto che l'accesso a quest'ultimo è poi stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale in forza di un eventuale ricorso diretto ad impugnare il provvedimento adottato.[36]

Da ultimo, il 4 giugno 2020 è intervenuta in materia di rispetto dei diritti della difesa (*right to be heard*) e di accesso al fascicolo amministrativo un'altra importante pronuncia, la *SCCF*,[37] la quale in misura considerevole richiama i principi giurisprudenziali fissati dalla *Glencore*.

Tale giurisprudenza non ha ancora trovato applicazione da parte della Corte di cassazione.

5. Coordinamento dal 1° luglio 2020 tra "invito obbligatorio" al contraddittorio ex art.5 ter del d.lgs. n. 218/1997 e art.12 7°comma dello Statuto

Alla luce del quadro sopra delineato, si può infine valutare quale sia l'impatto sul contraddittorio endoprocedimentale dell'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dall'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997,**[38]** il quale si applica agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020**[39]** e la cui formulazione non ha mancato di incontrare penetranti critiche in dottrina.**[40]** L'accertamento può ben essere definito con adesione del contribuente ai sensi del d.lgs. n.218 del 1997 e, nell'accertamento con adesione, l'ufficio valuta gli elementi forniti dal contribuente al fine di determinare compiutamente la pretesa tributaria.**[41]**

Orbene, la previsione dell'art. 5-ter ha introdotto**,** in determinate ipotesi, l'obbligo di notificare al contribuente, prima dell'emissione di un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, un invito di cui all'articolo 5, comma 1, del medesimo decreto al fine di avviare il procedimento di accertamento con adesione, a scopo deflattivo.**[42]** L'art. 5-ter è applicabile esclusivamente in relazione alle imposte sui redditi, contributi previdenziali ritenute e sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE), imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (IVAF), IVA. Non trova perciò applicazione per i tributi indiretti residuali e per i tributi locali.

La sanzione per il mancato rispetto dell'invito obbligatorio è l'invalidità dell'atto impositivo, ma non automatica, bensì previa dimostrazione avanti al giudice della "prova di resistenza", come elaborata dalla giurisprudenza eurounitaria e dalla giurisprudenza della Corte di cassazione di cui si è *supra* dato conto. Si tratta di un'innovazione di rilievo, in quanto la prova di resistenza viene ora accolta anche dal legislatore come strumento di logica interna del sistema.

L'introduzione dell' "invito obbligatorio" non comporta in ogni caso l'affermazione di un generale obbligo di contraddittorio endoprocedimentale nel nostro ordinamento, come si evince sin dalla lettura delle prime righe della disposizione, che esclude dalla propria applicazione i « *casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni»,* con evidente riferimento alla previsione dell'art.12 7°comma dello Statuto. Inoltre, sono esclusi dal campo di applicazione i casi degli accertamenti parziali per le imposte dirette e per l'IVA basati su elementi "certi e diretti", situazioni che in concreto occorrono sovente.

La mancanza di universalismo è d'altro canto confermata anche dall'ultimo comma dell'art.5-ter, il quale espressamente prevede che «*Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.»*. Il fatto che siano escluse le altre ipotesi già espressamente previste dalla legge ai fini della partecipazione al contraddittorio endoprocedimentale, perpetua un gioco di incastri secondo deroga da parte della legge speciale a quella generale. Il quadro che ne risulta appare frammentario e, se è vero che in

astratto l'obbligo di invito al contraddittorio sostanzialmente completa la tutela al *Right to be heard* in sede procedimentale, d'altro canto contribuisce ad aumentare l'entropia del sistema e porrà verosimilmente una questione di coordinamento con le previsioni esistenti in materia non sempre facilmente risolvibile alla luce del criterio di specialità.

Al di fuori del tracciato perimetro, continua ad applicarsi il più generale (o "speciale intermedio") art.12 comma 7 dello Statuto, attraverso i criteri giurisprudenziali fissati dalla Cassazione. La conseguenza invalidante del mancato rispetto del contraddittorio endoprocedimentale si produce, nella triplice ipotesi di accesso ispezione e verifica e senza distinzione tra tributi armonizzati e non, *ex se* per effetto del mancato rispetto del termine, senza che il contribuente debba fornire altra prova, mentre per i tributi armonizzati, al di fuori della triplice ipotesi, è necessario "vestire" la doglianza in ricorso con la deduzione di non aver potuto far valere ragioni sostanziali nell'ambito del procedimento, supportandola attraverso elementi di prova adeguati, anche solo presuntivi.

[1] Il presente contributo è una rielaborazione dell'intervento al webinar organizzato il 29 giugno 2020 da Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Consorzio universitario di Ragusa, Camera Tributaria, Consiglio Nazionale Forense sul tema "*Dal contraddittorio endoprocedimentale preventivo alla notifica dell'avviso di accertamento*". L'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dall'art.4-octies del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (decreto c.d. crescita), convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, si applica agli avvisi di accertamento emessi successivamente al 1° luglio 2020.

[2] Interessanti riflessioni sulla questione sono svolte, tra altri Autori, da F. Tundo, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 12/2014, pag. 937 ss.; M. Beghin, *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle 'leggi-fantasma'*, Corriere Tributario, n. 3/2014, pag. 167 ss.; R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. riflessi nel diritto nazionale*, Dir. e Prat. Trib., 1/2016, 10055.

[3] Di questa posizione vi è eco anche in una non recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, la n. 19667 del 18/09/2014 secondo la quale l'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti

fondamentali della Unione europea, interpretazione ormai non più diritto vivente, v. *infra*.

[4] L. Tricomi, *Accertamento e contraddittorio endoprocedimentale,* Libro dell'anno del Diritto 2017, su Treccani on line, ultimo accesso 28 giugno 2020; B. Virgilio, Contraddittorio e giusto procedimento, in Libro dell'anno del Diritto 2015, ibidem; A. M. Perrino, *Tributi in genere, tributi non armonizzati, avviso di accertamento*, in Foro it., 2016, 103.

[5] «*L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento [...]».*

[6] «*3-bis. Nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.».*

[7] «[...] *L'Agenzia delle entrate, prima della contestazione della violazione, mette a disposizione del contribuente, con le modalità di cui all'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, le informazioni in proprio possesso, invitando lo stesso ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi.* [...]*».*

[8] Conv., con modif., in l. n. 27 del 2012. Nella fattispecie dunque non si applica l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, "legge generale" (Cass. Sez. 5 – , Ordinanza n. 2175 del 25/01/2019).

[9] In materia di accise, fino all'entrata in vigore del d.l. n. 193 del 2016, conv., con modif., in l. n. 225 del 2016, non trova applicazione il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, bensì l'art. 11, comma 4-bis, del d.lgs. n. 374 del 1990 concernente gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto diritti doganali, la cui disciplina è assimilata a quella delle accise stante l'espresso rinvio contenuto nell'art. 19, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995. Per l'effetto, è stato statuito che in caso di violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ai fini della nullità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*", non è necessario che il giudice proceda alla cd. prova di "resistenza" (Cass. Sez. 5 – , Sentenza n. 28344 del 05/11/2019).

[10] Esso è assicurato solo per le informazioni trasmesse agli Stati membri nel corso di indagini interne allorché vi sia il riferimento nominativo ad una persona interessata, ovvero per l'atto di chiusura delle indagini recante tale riferimento soggettivo, Cass Sez. 5 – , Ordinanza n. 28359 del 05/11/2019.

[11] Nella formulazione vigente "*ratione temporis*" dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1972, Cass. Sez. 5 – , Sentenza n. 5577 del 26/02/2019.

[12] Quanto alle cartelle di pagamento, è necessario distinguere. La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" ex art. 36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; nè il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, l. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo. (Cass. Sez. 5 – , Ordinanza n. 33344 del 17/12/2019).

[13] Corte costituzionale, ord. 16 – 24 luglio 2009, n. 244, in riferimento agli artt. 24 e 111 Cost.; ord. 5 – 13 luglio 2017, nn. 187 e 188 in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma Cost..

[14] Che non possono identificarsi nell'imminente spirare del termine di decadenza in cui incorrerebbe l'Amministrazione, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2592 del 05/02/2014 (Rv. 629300 – 01).

[15] Art.12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212, ultimo lemma: «*Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374*».

[16] «*Il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo.*» (Cass. Sez. 5 – , Ordinanza n. 1497 del 23/01/2020, Rv. 656674 – 01)

[17] Ciò in quanto il diritto al contraddittorio «*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.»,* Cass. Sez. unite 29 luglio 2013 n. 18184.

[18] «*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare*

in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito», Cass. Sez. unite 9 dicembre 2015 n. 24823.

[19] Cass. 25 gennaio 2017 n. 1969.

[20] Cass. Sez. 5 – , Sentenza n. 701 del 15/01/2019 (Rv. 652456 – 01). Il contenuto della prova di resistenza non è tipizzato dalla giurisprudenza della Corte, ma è certo che deve essere una *valutazione "ex post"* sul rispetto del contraddittorio sulla base di allegazioni del contribuente vestite di elementi di prova anche solo presuntivi, cfr. G. Palumbo, *Senza una vera "prova di resistenza" il mancato dialogo non "mina" l'atto*, in Fiscooggi on line, 2020, ultimo accesso 28 giugno 2020.

[21] F. Tundo, *Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la "riforma" in itinere*, Corriere Trib., 7/2019: «*La sentenza della Corte di cassazione n. 701/2019 costituisce un elemento di rilevante novita`. Con essa la Suprema Corte riesce, con uno sforzo particolarmente apprezzabile, a ricomporre i divergenti orientamenti che si sono succeduti dal 2013 in poi, restituendo una prospettiva unitaria alle prerogative del contribuente in corso di procedimento e segna l'avvio di un nuovo indirizzo giurisprudenziale.*»; L. Ferrajoli, *Il contraddittorio negli accertamenti tributari*, EuroconferenceNews, 2019; A. Colli Vignarelli, *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi di urgenza*, Riv. Dir. Trib., 2019; F. Di Marcantonio, *Fisco, Omesso contraddittorio con il contribuente: quando occorre la prova di resistenza*, nota a Cass. n.701/2019, in **www.altalex.com**, ultimo accesso 28 giugno 2020.

[22] Conforme Sez. 5 – , Sentenza n. 22644 del 11/09/2019 (Rv. 655048 – 01).

[23] Sentenza 23 novembre 2006, *Jussila c Finlandia*, CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, par. 41; M. Glendi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso «Jussila»)*, Rass. trib., 2007, pag. 208 e ss..

[24] Il primo comma dell'art.47 della Carta si basa sull'articolo 13 della CEDU, il secondo comma corrisponde all'articolo 6, paragrafo 1 della Convenzione, cfr. *Spiegazioni relative alla Carta dei Diritti Fondamentali* (2007/C 303/02).

[25] CGUE 3 luglio 2014, C-129 e 130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financién*, ECLI:EU:C:2014:2041, § 75.

[26] Quando né le condizioni in cui dev'essere garantito il rispetto dei diritti della difesa né le conseguenze della violazione di tali diritti sono stabilite dal diritto dell'Unione, tali condizioni e conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché le misure adottate in tal senso siano dello stesso tipo di quelle di cui beneficiano le persone 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).

[27] CGUE, ibidem, § 80.

[28] CGUE il 18 dicembre 2008, nella causa C-349/07, *Sopropé - Organizagtes de Calgado Lda contro Fazenda Pública,* ECLI:EU:C:2008:746.

[29] CGUE, Ibid., § 38.

[30] CGUE 8 marzo 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177, § 36, in materia di rimborsi; CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16, *Preqù Italia srl*, ECLI:EU:C:2017:1010, § 45 sul diritto al contraddittorio in materia doganale

[31] CGUE 9 novembre 2017, C-298/16, *Ispas*, ECLI:EU:C:2017:843, §§ 26, 28 e 29 e ss..

[32] CGUE, ibid. § 35.

[33] CGUE 16 ottobre 2019, C-189/18 – *Glencore Agriculture Hungary*, ECLI:EU:C:2019:861.

[34] E' nondimeno interessante il fatto che, pur dolendosi di un vulnus al proprio diritto di difesa subito in fase procedimentale, nondimeno la contribuente non invoca l'art.41 della Carta, ma il 47 relativo al processo.

[35] La Corte ha concluso nel senso che il soggetto passivo deve poter «*avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso*». CGUE, ibid., § 69.

[36] CGUE, ibid., § 52.

[37] CGUE, 4 giugno 2020 C-430/19, *SCCF Srl,* ECLI:EU:C:2020:429, al momento del presente intervento ancora pubblicata in versione provvisoria, ultimo accesso su Curia on line il 28 giugno 2020.

[38] Cfr. l'art.4-octies del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (decreto c.d. crescita), il d.l. è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e l'Invito obbligatorio è disciplinato nei seguenti termini: «*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 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'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.»

[39] Cfr. Circolare 22 giugno 2020 n.17/E Agenzia delle Entrate, recante chiarimenti relativamente all'obbligo di invito al contraddittorio.

[40] F. Farri, *Considerazioni "a caldo" circa l'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal decreto crescita*, Riv. Dir. Trib, 2019; G. Infranca, P. Semeraro, *Contraddittorio preventivo quasi sempre obbligatorio*, in Eutekne on-line; S. Capolupo, *Obbligo di invito al contraddittorio: esclusioni ingiustificate e penalizzazioni per i contribuenti*, Ipsoa on line, ultimi accessi 28 giugno 2020.

[41] A proposito del rapporto tra contraddittorio endoprocedimentale ex art.12 Statuto e contraddittorio finalizzato all'adesione in presenza di studio di settore va rammentato che: «*La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli*

studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio – ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte – ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri.» (Cass. Sez. 2, Sentenza n. 15859 del 12/11/2002, Rv. 558424 – 01; principio accolto da Cass. Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009 e, più di recente, reiterato da Cass. Sez. 5 – , Sentenza n. 9484 del 12/04/2017).

[42] Cfr. relazione tecnica del c.d. decreto crescita, reperibile in **www.senato.it**. L' adesione per il contribuente è possibile anche successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, molto importante per la prevenzione e deflazione del contenzioso, ma precluso in caso di invito al contraddittorio già esperito ex art.6 comma 2 d.lgs. n.218 del 1997, aspetto che può nuocere non poco all'intento deflattivo perseguito. Questo il testo della previsione normativa da ultimo citata, in vigore dal 1 luglio 2020: «*2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter(1), puo' formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.*».