

Ar2

Ruggiero Calò

**Tax administrative assessment in Italy
and according to the European Union law
after the end of the bank secrecy**

**L'accertamento amministrativo tributario
in Italia e nel diritto dell'Unione Europea
dopo la caduta del segreto bancario**

Translation by
Ruggiero Calò





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3286-9

*No part of this book may be reproduced
by print, photoprint, microfilm, microfiche, or any other means,
without publisher's authorization.*

1st edition: May 2020

Table of contents

Indice

9 Preface

11 Introduction

PART I

The endoprocedural consultation with the taxpayer

15 Chapter I

The right to be heard before the tax trial

1.1. The right of defense against the Treasury, 15 – 1.1.1. *The right to be heard, according to the Italian general law on administrative procedure and in a tax procedure: differences*, 20 – 1.1.2. *The application space of the right to be heard guarantees in the national and European Union law on taxation*, 26 – 1.2. The limits to the right to be heard, compared with the right of access to the administrative documents and the cases of “theoretical investigations”, 31.

39 Chapter II

The right to be heard as a general principle

2.1. Existence of a principle of observance of endoprocedural consultation with the taxpayer in cases of “tax dodge” and “access”, “inspection” or “verification” in the

9 Prefazione

11 Introduzione

PART I

Il contraddittorio endoprocedimentale

15 Capitolo I

Il contraddittorio prima del processo tributario

1.1. Il diritto di difesa nei confronti dell’Erario, 15 – 1.1.1. *Il contraddittorio nella legge generale sul procedimento amministrativo e nel procedimento tributario: differenze*, 20 – 1.1.2. *Lo spazio applicativo delle garanzie di contraddittorio nel diritto nazionale e dell’U.E. in materia tributaria*, 26 – 1.2. I limiti al contraddittorio endoprocedimentale, confronto con il diritto di accesso agli atti amministrativi e la fattispecie degli accertamenti “a tavolino”, 31.

39 Chapter II

Il contraddittorio come principio generale

2.1. Esistenza di un principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale nelle ipotesi di “elusione” e “accesso”, “ispezione” o “verifica” nei locali adibiti

premises for the conduct of the taxpayer, 39 – 2.1.1. *The endoprocedural consultation with the taxpayer in cases of “abuse of the law”*, 45 – 2.1.2. *Obligation to enable the prior consultation with the taxpayer in the Italian tax law: nonexistence of a general clause*, 52 – 2.2. The evolution of “preventive” and “endoprocedural” consultation with the taxpayer in the national tax law and in the conception of the European Union, 59.

PART II

Banking investigations on the banking relationships of taxpayers

71 Chapter I

Banking investigations as an instrument against tax evasion

1.1. Banking investigations, the right to be heard and the “legal presumption” of income taxability, 71 – 1.1.1. *The range of action of banking investigation and foreign current accounts*, 78 – 1.1.2. *The data of the Banking Relationships Archive emerged from the banking investigations, their eligibility and contrary proof*, 85 – 1.2. The types of information contained in the Banking Relationships Archive: bank and cashier’s checks, cash, credit cards and safety deposit boxes. Limits to communications, 93.

101 Chapter II

Banking investigations on entrepreneurial activities

2.1. The bank investigations on the current accounts of partnerships or corporations exercising “business activities” and the related mechanism for distributing the burden of proof, 101 – 2.1.1. *The main types of*

all’esercizio dell’attività del contribuente, 39 – 2.1.1. *Il contraddittorio endoprocedimentale nelle ipotesi di “abuso del diritto”*, 45 – 2.1.2. *Obbligo di attivare il contraddittorio preventivo nel diritto tributario italiano: inesistenza di una clausola generale*, 52 – 2.2. L’evoluzione del contraddittorio “preventivo” ed “endoprocedimentale” nel diritto tributario nazionale e nella concezione dell’Unione Europea, 59.

PART II

Le indagini bancarie sui rapporti finanziari dei contribuenti

71 Chapter I

Le indagini bancarie come strumento contro l’evasione

1.1. Le indagini bancarie, il diritto di contraddittorio e la “presunzione legale” di imponibilità reddituale, 71 – 1.1.1. *Il raggio di azione delle indagini bancarie e i conti esteri*, 78 – 1.1.2. *I dati dell’Archivio dei Rapporti Finanziari emersi dalle indagini bancarie, loro utilizzabilità e prova contraria*, 85 – 1.2. Le tipologie di informazioni contenute nell’Archivio dei Rapporti Finanziari: assegni bancari e circolari, contante, carte di credito e cassette di sicurezza. Limiti alle comunicazioni, 93.

101 Chapter II

Le indagini bancarie sulle attività d’impresa

2.1. Gli accertamenti bancari sui conti correnti delle società di persone o di capitali esercenti “attività d’impresa” e relativo meccanismo di ripartizione dell’onere della prova, 101 – 2.1.1. *I principali tipi di procedi-*

procedures in financial investigations and their effectiveness when extinguishing business activity, 107 – 2.1.2. The new powers of the Italian finance Police in investigating the banking relationships of the tax payer, 111.

119 *Concluding remarks*

127 *Bibliography*

129 *Web site list*

mento nelle indagini finanziarie e loro efficacia all'atto di estinzione dell'attività d'impresa, 107 – 2.1.2. I nuovi poteri della Polizia tributaria nelle indagini sui rapporti finanziari del contribuente, 111.

119 *Considerazioni conclusive*

127 *Bibliografia*

129 *Sitografia*

Preface

Prefazione

Over the last few years the Public Administration in Italy has evolved a lot, but despite this, two fundamental considerations seem to remain intact: private citizen is bearer of something that the Public Administration cannot have: passion; the latter is, instead, bearer of something citizen cannot feel: collective interest. In more recent times it has been possible to observe the introduction of a law intent on creating new spaces for the comparison of two subjects that speak different languages, namely the tax payer and the Financial Administration, with the appearance or review of institutions such as the principle of consultation with the taxpayer and alternative dispute resolution tools.

The research will also take into account the positions of the doctrine in constant comparison with those of the Italian High Court of Appeals¹ and of the other superior Jurisdictions and has particular attention to their evolution up to the pronouncements closer to our days and to the

1. Before the Italian High Court of Appeals is normally held the third and final instance of legitimacy judgment. It may also be indicated as legitimacy Court in the present work (A/N).

Nel corso degli ultimi anni la Pubblica Amministrazione in Italia si è evoluta molto, ma nonostante questo sembrano riconfermarsi intatte due fondamentali considerazioni: il privato cittadino è portatore di qualcosa che la Pubblica Amministrazione non può avere: la passione; quest'ultima è, invece, portatrice di qualcosa che il cittadino non può sentire: l'interesse collettivo.

In tempi più recenti si è potuta osservare l'introduzione di una normativa intenta a creare spazi inediti per il confronto di due soggetti che parlano lingue diverse, segnatamente il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, con la comparsa o la rivisitazione di istituti come il principio del contraddittorio e gli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie.

La ricerca terrà conto anche delle posizioni della dottrina nel costante confronto con quelle della giurisprudenza di legittimità e delle altre Giurisdizioni superiori e ha particolare attenzione alla loro evoluzione sino alle pronunce più vicine ai nostri giorni e ai contrasti interpretativi che delineano un resoconto dei divergenti orientamenti sulla delicata materia del prelievo fiscale.

La trattazione riguarderà, nella seconda parte, gli strumenti di indagine sul-

sometimes radical contrasts that outline an account of the divergent orientations on the delicate matter of tax collection.

In the second part, the discussion will deal with the instruments of investigation into the subjects' contributive capacity which have made, in recent years, a new idea of the priority nature of duties with respect to the Tax Authorities. This new awareness is evidently connected to the greater incisiveness of the verification, control, assessment and recovery procedure carried out through the direct use of information on the wealth represented by the financial and banking reports attributable to the tax payer. Once again, the signaling nature of the fungible good *par excellence* proves to be decisive, which puts the ownership of the liquidity of the tax payer at the top of the catalog of data, for the purpose of combating tax evasion.

la capacità contributiva dei soggetti che hanno reso, negli ultimi anni, un'idea del procedimento tributario diversa da quella del passato, consistente nell'affermarsi del carattere prioritario dei doveri nei riguardi del Fisco. Tale nuova consapevolezza appare evidentemente connessa alla maggiore incisività del procedimento di verifica, controllo, accertamento e recupero delle tasse evase attraverso l'utilizzo diretto di informazioni sulla ricchezza rappresentata dai rapporti finanziari e bancari riferibili al contribuente. Ancora una volta si rivela determinante il carattere segnalatore del bene fungibile per eccellenza che mette la titolarità delle disponibilità liquide del contribuente in cima al catalogo dei dati rivelatori della capacità reddituale, ai fini del contrasto dell'evasione fiscale.

Introduction

Introduzione

The last few years have seen the realization of continuous changes in the world of economics and law that have led the Legislator to intervene again on the eternal conflict between the need to provide for public finances and the development of new rules on the subject of tax collection.

The inevitable countermeasures that led to new economic policies and new jurisprudential orientations have been added to the changes brought about by the consequences of a very severe economic and financial crisis and to the profound signs they have traced in the way of conceiving work and rights that see the citizen increasingly tied to the need to contribute to public finances.

The latest theories on the use of tax investigation tools have even raised numerous questions about their compatibility with those principles that, also, concern the protection of the rights of the person, primarily: the dignity and the right to defend oneself guaranteed at the highest levels of the Italian law.

The right to privacy and especially the right to be heard, to which the right of access to administrative documents is con-

Gli ultimi anni hanno visto la realizzazione di cambiamenti continui nel mondo dell'economia e del diritto che hanno portato il Legislatore a intervenire di nuovo sull'eterno conflitto tra la necessità di provvedere alle finanze pubbliche e la messa a punto di nuove norme in materia di prelievo fiscale.

Ai cambiamenti determinati dalle conseguenze di una durissima crisi economica e finanziaria ed ai profondi segni che queste hanno tracciato nel modo di concepire il lavoro e i diritti, si sono aggiunte le inevitabili contromisure che hanno portato a nuove politiche economiche e a nuovi orientamenti giurisprudenziali che vedono il cittadino sempre più vincolato alla esigenza di contribuire alle finanze pubbliche.

Le ultime teorie sull'utilizzo di strumenti di indagine tributaria hanno persino sollevato numerosi interrogativi sulla loro compatibilità con quei principi che, pure, riguardano la tutela dei diritti della persona, in via primaria: la dignità ed il diritto di difendersi garantiti ai più alti livelli dell'Ordinamento italiano.

Il diritto alla privacy e, specialmente, quello di contraddittorio, cui si ricollega anche quello di accesso agli atti ammini-

nected, between the Administered and the Administration, assume the position of relevant theme in the present research, of which the magmatic nature of the regulatory evolution, far from make their content obsolete, it seems to highlight their sensitive nature again. The performance of the analysis will unfold through the comparison between the different legal institutions, coming from tax law and administrative law, crossing the *corpus* of national regulations transposing European Union directives in relation to the topics dealt with.

strativi, fra l'Amministrato e l'Amministrazione, assumono la posizione di tema rilevante nella presente ricerca, di cui la natura magmatica dell'evoluzione normativa, lungi dal rendere desueto il loro contenuto, sembra metterne, nuovamente, in evidenza la natura sensibile. Lo svolgimento dell'analisi si snoderà attraverso il raffronto tra i diversi istituti giuridici provenienti dal diritto tributario e dal diritto amministrativo, incrociando il *corpus* di norme nazionali di recepimento delle direttive dell'Unione Europea in relazione ai temi trattati.

PART I

THE ENDOPROCEDURAL
CONSULTATION
WITH THE TAXPAYER

PARTE I

IL CONTRADDITTORIO
ENDOPROCEDIMENTALE

The right to be heard before the tax trial

Il contraddittorio prima del processo tributario

1.1. The right of defense against the Treasury

The private individual who becomes the object of an assessment procedure by the Revenue Agency is suddenly pressured by the need to take initiatives in his own defense.

He must understand, first of all, what the object of the verification is; he must also identify the means that the law makes available to him to interface in the best way with the Public Administration.

How then to allow the tax payer an effective defense activity against a superordinate counterparty and with the power to issue measures unilaterally susceptible to change the legal (and economic) position of the recipient of the deliberation?

The right to be heard precept was the answer to this question. Its content, however, can also be understood as an expression of the right of defense in the trial, which is expressed through the argumentative opposition to the arguments supported by the opposing party and through the indication of favorable evidence or the participation in the forma-

1.1. Il diritto di difesa nei confronti dell'Erario

Il privato che divenga oggetto di un procedimento di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate si trova improvvisamente pressato dalla necessità di assumere iniziative in propria difesa.

Deve comprendere, prima di tutto, quale sia l'oggetto della verifica; deve anche individuare i mezzi che la legge gli mette a disposizione per interfacciarsi nel miglior modo con la Pubblica Amministrazione.

Come fare allora a consentire al contribuente una attività di difesa efficace verso una controparte sovraordinata e con il potere di emettere provvedimenti unilateralmente suscettibili di modificare la posizione giuridica (ed economica) del destinatario del provvedimento?

Il principio del contraddittorio è stato la risposta a tale interrogativo. Il suo contenuto, però, può anche essere inteso come espressione del diritto di difesa nel processo, che si esplica attraverso la contrapposizione argomentativa alle tesi sostenute dalla parte avversaria e attraverso l'indicazione delle prove favorevoli o la partecipazione alla formazione della pro-

tion of the test that will help to rebuild the trial truth.

But in case of verification of the citizen's income capacity there is not necessarily a proceeding before the judicial authority. It can be in fact not in the presence of a judicial process, but of an administrative procedure.

In the latter case, the aforementioned principle should be understood as the taxpayer's right to introduce further factual and legal elements to allow the completion of the framework concerning his tax position subject to assessment, so that the exact identification of the amount due to the tax authorities is reached, which in turn corresponds to the "specific case" that the Administration must identify in order to implement the function of pursuing the public interest attributed to it.

The Legislator has therefore intended to render the private party a different dress from that of the party in question in the phase of the preparation of the procedure that concerns him and that sees him involved in a real "collaboration" with the prosecuting Administration.

However, it cannot be forgotten that the administrative action exercised in this case is still of an authoritative nature and is aimed at the acquisition of cognitive and evaluative elements for the exercise of its power. Nevertheless, the collaboration of the private citizen takes the form of his right to participate in the procedure, rather than as one of those faculties of acting or not which guarantees us the Italian civil code. It would therefore resemble more a burden to be exercised in one's own interest. The conclusion of the tax assessment will in fact lead to a

va che contribuirà a ricostruire la verità processuale.

Ma in caso di accertamento della capacità reddituale del cittadino non necessariamente vi è un processo dinanzi all'Autorità giudiziaria. Si può essere infatti in presenza non di un processo giudiziario, bensì di un procedimento amministrativo.

In tal ultimo caso, il ricordato principio del contraddittorio va inteso come facoltà del contribuente di introdurre ulteriori elementi di fatto e diritto per consentire il completamento del quadro riguardante la sua posizione fiscale oggetto dell'accertamento, affinché venga raggiunta l'individuazione esatta di quanto dovuto al fisco, che corrisponde, a sua volta, alla "fattispecie concreta" che la P.A. deve individuare al fine di attuare la funzione del perseguimento dell'interesse pubblico attribuitale.

Il Legislatore ha inteso quindi rendere al privato un veste diversa da quella di parte in causa nella fase dell'istruzione del procedimento che lo riguarda e che lo vede coinvolto in una vera e propria "collaborazione" con l'Amministrazione procedente.

Non può tuttavia dimenticarsi che l'azione amministrativa in questo caso esercitata è pur sempre di natura autoritativa ed è rivolta all'acquisizione degli elementi conoscitivi e valutativi per l'esercizio della sua potestà. Ciò nonostante, la collaborazione del privato si configura come un suo diritto a partecipare al procedimento, piuttosto che come una di quelle facoltà di agire o meno che ci garantisce il codice civile. Somiglierebbe, quindi, più ad un onere da esercitare nel proprio interesse. La conclusione dell'accertamento tributario infatti porterà ad un esito positivo o

positive or negative outcome for the tax payer, also by virtue of the elements produced for his own justification.

If in the trial, in fact, private citizen and Public Administration they are essential counterparties, since both are put in the condition of being made aware of the trial and of being testified in court, it is not so in the administrative procedure, where the presence of opposing subjects is only possible. Here, private participation in the procedure itself is required by law in cases where it gives this participation a certain relevance, as happens when it determines which subjects must necessarily be involved in it. It is the case of the Article 7 of the general law on administrative procedure, the law of 7 August 1990 no. 241.

The tax procedure, however, has assumed over the years an autonomous configuration that makes it peculiar with respect to the other administrative procedures regulated by the general discipline dictated by the law just mentioned. And, following a long debate that involved legal practitioners, the most current conclusion was reached for which the tax procedure is deemed to be subtracted from the general discipline of the administrative procedure, although even this legislation concerns the intervention of the private citizen in the procedure from which a measure with detrimental effects may arise.

In the tax procedure it is necessary to circumscribe the area in which "the collaborative intervention of the tax payer" is permitted.

Its norms trace a clear separation between the assessment procedure in the

negativo per il contribuente anche in virtù degli elementi prodotti a propria giustificazione.

Se nel processo, infatti, privato e P.A. sono parti essenziali, posto che entrambe sono messe nella condizione di essere rese edotte del processo e di costituirsi nel giudizio, non è così nel procedimento amministrativo, dove la presenza di soggetti contrapposti è solo eventuale. Qui, la partecipazione del privato al procedimento amministrativo è prevista dalla legge nei casi in cui dia a tale partecipazione una certa rilevanza, come accade quando determina quali soggetti bisogna necessariamente coinvolgere in esso. È il caso dell'art. 7 della legge generale sul procedimento amministrativo, la legge 07 agosto 1990 n. 241.

Il procedimento impositivo, tuttavia, ha assunto negli anni una sua autonoma configurazione che lo rende peculiare rispetto agli altri procedimenti amministrativi regolati dalla disciplina generale dettata dalla legge poc'anzi ricordata. E, a seguito di un lungo dibattito che ha impegnato gli operatori del diritto, si è giunti alla più attuale conclusione per la quale il procedimento impositivo si ritiene sottratto alla disciplina generale sul procedimento amministrativo, sebbene anche tale normativa riguardi l'intervento del privato nel procedimento dal quale possa scaturire un atto con effetti pregiudizievoli.

Nel procedimento tributario occorre circoscrivere l'area in cui è permesso "l'intervento collaborativo del contribuente".

Le sue norme tracciano una netta separazione tra procedimento di accerta-

strict sense and the mere control activity of the documentation received by the Revenue offices.

In the first case, the tax payer can be reached by accesses, inspections and tax audits “directly” in the premises used for the exercise of commercial, industrial, agricultural, artistic or professional activities that would result in a report drawn up to summarize the outcome of the carried out operations. Here, specific guarantees are provided for the defense of the tax payer, in consideration of the “complexity” of the preliminary phase in the administrative procedure and of the “pervasive” nature of the investigative powers, inciding a way, precisely, directed at the economic activity of the tax payer. In fact, there is the right to be informed of the reasons for the verification, with the right to be assisted by a lawyer, to make observations and comments during the verification and to communicate remarks or requests even after the closing minutes of the operations (as provided for by Law no. 212 of 2000, Article 7, Presidential Decree no. 600 of 1973, Article 32, paragraph 1 no. 1) and 33; and Presidential Decree no. 633 of 1972, Article 52, paragraph 2 no. 1).

But in the second example, on the other hand, he can receive invitations or requests to forward facts, documents and information as part of the verification conducted by the inland Revenue, by virtue of Articles 32, paragraph 1 numbers 3-8ter of Presidential Decree no. 600 of 1973 and 51, paragraph 2 numbers 3-7-bis of Presidential Decree no. 633 of 1972. The public decision Maker has considered, here, prevailing the needs of “*bureaus functionality*” and “*administrative action efficiency*”, prevailing with respect to the right

mento in senso stretto e attività di mero controllo della documentazione pervenuta agli uffici finanziari.

Nel primo caso il contribuente può vedersi attinto da accessi, ispezioni e verifiche fiscali “*direttamente*” nei locali adibiti all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali che sfocerebbero in un processo verbale stilato per riassumere l’esito delle operazioni compiute. Qui, sono previste specifiche garanzie di difesa del contribuente, in considerazione della “complessità” della fase istruttoria nell’ambito del procedimento amministrativo e del carattere “pervasivo” dei poteri di indagine incidenti in maniera, appunto, diretta sull’attività economica del contribuente. Sussiste infatti il diritto ad essere informato delle ragioni della verifica, con facoltà di farsi assistere da un difensore, di formulare osservazioni e rilievi durante la verifica e di comunicare osservazioni o richieste anche dopo il verbale di chiusura delle operazioni (come previsto dalla l. n. 212/2000, art. 7; d.P.R. n. 600/1973, art. 32, comma 1 n. 1) e 33; e d.P.R. n. 633/1972, art. 52, comma 2 n. 1).

Nel secondo caso, invece, egli può ricevere inviti e richieste di trasmissione di dati, documenti e informazioni nell’ambito delle attività di controllo svolta dagli uffici finanziari, in virtù degli articoli 32, comma 1, nn. 3-8ter del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, nn. 3-7bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il decisore pubblico ha ritenuto, qui, prevalenti le esigenze di “*funzionalità degli uffici*” e di “*efficienza dell’azione amministrativa*” rispetto al diritto di partecipazione del contribuente sin dalla fase istruttoria.

of participation of the tax payer since the preliminary investigation phase. Indeed, in this case, the Law seems to take into account only the subsequent impact of the control on the basis of the provided data and the mere possible nature of the exercise of the verification power. The only exception could be the one in which the Revenue arranges for the personal appearance (or by means of a justifications, also for eventual disputes of data acquired by the Office through direct representative, usually its own accountant) for clarifications and accesses to banks, financial or insurance brokerage companies and so on. Only in this case can there be an early hearing with respect to the opening of an assessment procedure.

The right we are talking about is of such importance that it is also confirmed in European Union law. The principle of tax payer participation has been enhanced in the field of “customs duties”, linked to the desire of member countries to make goods circulate in a single market.

The Court of Justice of the European Union has, in this regard, affirmed the right of the tax payer to be heard before the adoption of any decision that may negatively affect his interests, considering the violation of regulation (EEC) n. 2913/1992, as amended by regulation n. 2700/2000, where the national legislation does not allow the recipients of payment notices to suspend their execution, for the subsequent recovery of customs duties, in the absence of prior consultation.

The conditions of respect for the right of defense and the consequences due to their violation fall within the sphere of national and not Community law: provid-

Invero, in questo caso, la previsione sembra tenere conto solo dell'impatto successivo del controllo sulla base dei dati forniti e del carattere solo eventuale dell'esercizio della potestà di accertamento. Unica eccezione potrebbe essere quella del caso in cui l'Amministrazione disponga la comparizione personale (o a mezzo di un rappresentante, di solito il proprio commercialista) per chiarimenti e giustificazioni, anche per eventuali contestazioni di dati acquisiti dall'Ufficio mediante accessi diretti presso banche, società di intermediazione finanziaria o assicurative e così via. Solo in questo caso può aversi un contraddittorio anticipato rispetto all'apertura di un procedimento di accertamento.

Il diritto di cui si parla è di tale importanza che trova conferme anche nel diritto dell'Unione Europea. Il principio della partecipazione del contribuente è stato valorizzato nella materia dei “tributi doganali”, legati al desiderio dei paesi membri di averare la circolazione delle merci in un mercato unico.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha, a tal proposito, affermato il diritto del contribuente ad essere sentito prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, considerando violato il regolamento (CEE) n. 2913/1992, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, ove la normativa nazionale non consenta ai destinatari delle intimazioni di pagamento la sospensione della loro esecuzione, per il recupero a posteriori di dazi doganali, in mancanza di previa audizione.

Le condizioni del rispetto del diritto di difesa e le conseguenze dovute alla loro violazione ricadono nella sfera del diritto na-

ed that the measures are adopted under the same conditions as those enjoyed by taxpayers in situations of comparable national law, according to the “Principle of equivalence”, and do not make it impossible or excessively difficult to exercise the rights granted by the Union’s legal system in full compliance with the “principle of effectiveness”¹.

Faced with this norm, the national judge must face the dilemma of whether to annul the tax decision, in the absence of a hearing, or not. And, in guaranteeing the effectiveness of the right of defense, at the same time evaluating the consequences of its violation, it must provide for the cancellation of the decision thus adopted at the outcome of the administrative tax procedure, only if this violation has prevented a different result.

1.1.1. The right to be heard in the Italian general law on administrative procedure and in a tax process²: differences

After years of doctrinal and jurisprudential debate on the possibility of applying the general principles of the Order to the tax procedure, in particular those that find their source in the fundamental law on the administrative procedure, the Law no. 241 of 1990, the state of the legislation can be considered at a sufficiently ad-

zionale e non di quello comunitario: sempre che i provvedimenti siano adottati alle stesse condizioni di cui beneficiano i contribuenti in situazioni di diritto nazionale comparabili, secondo il “principio di equivalenza”, e non rendano impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti accordati dall’Ordinamento giuridico dell’Unione nel pieno rispetto del “principio di effettività”¹.

Dinanzi a tale previsione il giudice nazionale deve affrontare il dilemma se annullare il provvedimento impositivo, in mancanza di audizione, o meno. E, nel garantire l’effettività del diritto di difesa, valutando, al contempo, le conseguenze della sua violazione, deve provvedere all’annullamento del provvedimento così adottato all’esito del procedimento amministrativo, solo nel caso tale violazione abbia impedito un esito diverso.

1.1.1. Il contraddittorio nella legge generale sul procedimento amministrativo e nel procedimento tributario²: differenze

Dopo anni di dibattito dottrinario e giurisprudenziale sulla possibilità di applicare i principi generali dell’Ordinamento al procedimento impositivo, in particolare quelli che trovano fonte nella legge fondamentale sul procedimento amministrativo, la Legge n. 241 del 1990, lo stato della legislazione può ritenersi ad uno stadio sufficientemente evoluto da potersi

1. The Court of Justice of E.U., judgment of 03 July 2014, joined cases C-129/13 and C-130/13 Datema.

2. The “tax process” should not be confused with the “tax trial”: the first is expressed in the procedural phase of verification, control, ascertainment and enforcement by the Inland Revenue and the second is a dispute before a judge known as tax Commission.

1. Corte di Giustizia UE, sentenza 03 luglio 2014, Cause riunite C-129/13 e C-130/13, Datema.

2. Il “procedimento tributario” non va confuso con il “processo tributario”: il primo si esplica nella fase procedimentale di verifica, controllo, accertamento ed esecuzione coattiva da parte dell’Agenzia delle Entrate e il secondo è una controversia dinanzi a un giudice tributario.