

## LA DELEGA FISCALE RIVOLUZIONA IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

di Federico SERGIO\*

### ABSTRACT

*Il presente contributo mira a fornire una ricostruzione sintetica sui mutamenti che hanno interessato l'istituto del contraddittorio nel procedimento tributario. Dalla disamina si ricava che vi era una significativa divergenza fra diritto eurounitario e nazionale. Difatti, mentre il primo già da tempo attribuisce massima rilevanza alla partecipazione in funzione difensiva, oltre che collaborativa, del privato cittadino all'incedere dell'azione autoritativa, il secondo invece relega l'istituto ad una funzione servente e meramente eventuale. Tuttavia, la valorizzazione dei principi espressi dallo Stato di diritto, che delineano un sistema fortemente antropocentrico, ha consentito anche all'Italia di adeguarsi agli insegnamenti europei. In particolare, si vedrà che ciò ha avuto luogo con le recentissime innovazioni apportate dalla delega fiscale, la quale ha generalizzato il contraddittorio preventivo endoprocedimentale. Quest'ultimo dovrà perciò essere instaurato a prescindere dalla natura del tributo oggetto di contestazione (se armonizzata o meno), dal tipo di controllo espletato (se "a tavolino" o tramite accesso in luogo ad esempio) ed anche dall'eventuale prova di resistenza fornita dal contribuente. Al mancato rispetto di queste prescrizioni, inoltre, si prevede che seguirà la nullità degli atti posti in essere. Insomma, tale approdo era stato lungamente auspicato. Non resta che sia il tempo a dire se quanto detto sarà effettivamente concretizzato.*

\* Dottore di ricerca (Ph.D.) in diritto tributario nell'Università degli Studi di Napoli Suor Orsola Benincasa.

<sup>1</sup> Cfr. M. P. NASTRI, *L'evoluzione del principio del contraddittorio alla luce del diritto tributario nazionale ed europeo*, in *Il diritto tributario: tematiche sostanziali e processuali*, G. PETRILLO, G. MALLARDO, G. COSSU (a cura di), Napoli, 2018; A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020; G. CORASANITI, *Il*

### SOMMARIO

1. Considerazioni introduttive ..... 1
2. Lo sviluppo della rilevanza del contraddittorio sulla spinta della giurisprudenza sovranazionale ..... 2
3. La valorizzazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e le reticenze della giurisprudenza italiana sull'ammissibilità di un contraddittorio generalizzato nel procedimento tributario..... 5
4. La generalizzazione del contraddittorio preventivo ad opera della delega fiscale..... 8
5. Riflessioni conclusive..... 13

### 1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Nel diritto tributario italiano non esiste una norma di carattere generale in materia di partecipazione del contribuente con funzione prettamente difensiva, ossia il riconoscimento di un generale diritto al contraddittorio, che completi le fattispecie di partecipazione disciplinate con riferimento all'attività di controllo<sup>1</sup>.

Infatti, in tale branca ordinamentale del sistema giuridico la partecipazione del contribuente ha sempre assunto - almeno fino alle recentissime modifiche avutesi ad opera della delega fiscale - un carattere servente. E cioè, sostanzialmente, il contribuente poteva partecipare al procedimento tributario purché il suo intervento risultasse funzionale al miglior

*principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016; G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. dai comandi e controlli alla self-regulation*, Torino, 2019; *Id. Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino 2009; G. VANZ, "Buona amministrazione" di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e diritto tributario nazionale, in *Rass. trib.*, 2019; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012

perseguimento dell'interesse fiscale<sup>2</sup>. Di conseguenza nessuna rilevanza era accordata ad una partecipazione mirata a tutelare i diritti del contribuente eventualmente esposti a pregiudizio dell'incidere dell'autorità fiscale. Un siffatto *vulnus* in punto di rispetto dei diritti del privato cittadino strideva con i principi fondamentali che governano lo Stato di diritto. La c.d. *rule of law* di matrice sovranazionale implica un sistema antropocentrico, che caratterizza oramai ogni ordinamento costituzionale democratico, e perciò anche il nostro. Di conseguenza, se massima importanza deve essere accordata alla tutela dei diritti del privato cittadino allora parrebbe intollerabile continuare ad ammettere un utilizzo marginale della partecipazione del singolo nel procedimento tributario<sup>3</sup>.

La valorizzazione di tali aspetti prende origine dalla spinta della giurisprudenza sovranazionale, in particolare della Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale ha focalizzato la propria attenzione sull'art. 41 CDFUE relativo al diritto ad una buona amministrazione, rinvenendo fra i suoi corollari applicativi il diritto ad un "giusto" procedimento, avendo mutuato tale aggettivo dall'art. 6 CEDU che invece prevede il diritto ad un "giusto" processo. Con ciò si è voluto evidenziare la volontà di concretizzare quella suggestiva affermazione per la quale non può esservi un giusto processo senza un giusto procedimento, poiché la fase giurisdizionale risentirebbe inevitabilmente delle lacune avutesi nell'antecedente momento procedimentale.

Il presente contributo ripercorre sinteticamente i passaggi fondamentali che hanno portato al riconoscimento in ambito

nazionale, grazie alla delega fiscale, del contraddittorio preventivo endoprocedimentale.

## 2. LO SVILUPPO DELLA RILEVANZA DEL CONTRADDITTORIO SULLA SPINTA DELLA GIURISPRUDENZA SOVRANAZIONALE

In via preliminare, occorre rilevare che l'esigenza di disciplinare forme di collaborazione fra il Fisco ed i contribuenti nell'attività procedimentale si fonda sull'assunto che dal coinvolgimento del privato deriverebbero significativi vantaggi fra cui: migliore cognizione dei fatti, maggiore credibilità dell'azione amministrativo-finanziaria, poiché l'atto impositivo includerebbe l'indicazione dei più adeguati motivi - di fatto e di diritto - della pretesa erariale, rendendo possibile comprenderne le vere ragioni e valutare le concrete possibilità di accoglimento delle doglianze<sup>4</sup>. Proprio quest'ultimo aspetto ben si innesta in quella tendenza predittiva che sta caratterizzando l'attuale panorama tributario (in tal senso si pensi anche agli indicatori sintetici di affidabilità fiscale, c.d. ISA, o al Prodigit).

Ancora, gli istituti partecipativi garantirebbero una maggiore trasparenza tramite la diretta partecipazione del contribuente alla costruzione del materiale istruttorio su cui l'Ufficio effettuerà le proprie valutazioni. Altresì, tale cooperazione potrebbe determinare una diminuzione della litigiosità, poiché il giudice tributario, una volta che sia stato reso possibile al contribuente svolgere le proprie difese durante la fase procedimentale, sarà chiamato ad intervenire in casi quantitativamente limitati<sup>5</sup>. Tali aspetti si

<sup>2</sup> Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative pro fisco*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.

<sup>3</sup> Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, commento a Cass., 21 aprile 2022, n. 12713, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, Pacini, 3/2022

<sup>4</sup> Cfr. G. RAGUCCI, *Gli Istituti della collaborazione fiscale*, Torino, 2018, pp. 74 ss.

<sup>5</sup> Cfr. D. CONTE, *Il diritto di difesa del contribuente nell'ottica della Corte di Giustizia: il "passo del gambero" e il ritorno agli studi di settore come presunzione relativa?*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, IV, 10 ss. Sul passaggio dagli studi di settore agli ISA si vedano ad esempio, anche per i riferimenti: A. PURPURA, *Gli studi di settore tra compatibilità con la*

correlano a principi di derivazione nazionale ed europea, per cui emerge l'opportunità di valorizzare il contraddittorio nel procedimento tributario e prevederne una generica applicazione al fine di garantire un effettivo sviluppo del rapporto fra il Fisco ed il contribuente coerente con un ordinamento tributario evoluto<sup>6</sup>.

Da un punto di vista logico e funzionale, è necessario che il destinatario di un atto potenzialmente produttivo di effetti nella sua sfera giuridica venga preventivamente reso edotto dei documenti che lo riguardano. Inoltre, l'attuazione del contraddittorio comprende, non solo il diritto dei contribuenti di esprimere il loro punto di vista, ma anche l'obbligo delle Autorità fiscali di tenerne conto nella motivazione dei loro atti. La realizzazione del "giusto procedimento" richiede, infatti, che sia garantito l'accesso del contribuente alle informazioni e la sua partecipazione, attraverso l'instaurazione del contraddittorio, nella fase procedimentale, oltre che il diritto ad un'adeguata motivazione degli atti.

La tematica della partecipazione dei soggetti amministrati nell'esercizio delle potestà pubblicistiche è fra quelli di maggiore interesse negli studi del diritto amministrativo, ma presenta peculiari connotazioni avendo riguardo ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

L'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente nel procedimento tributario, benché trovi inevitabile fondamento nel rinnovato modo di intendere i rapporti fra

soggetti amministrati e Pubblica Amministrazione ha assunto peculiari caratteristiche in ambito tributario, a causa della vincolatività dell'agire amministrativo e dell'esistenza del principio di indisponibilità del tributo<sup>7</sup>.

La partecipazione del soggetto passivo è stata, intatti, spesso intesa nell'assorbente ottica delle ragioni del Fisco alla celere e sicura acquisizione del gettito. La posizione dei contribuenti risulta, però, sempre più frequentemente oggetto di indagini complesse, per cui acquista un rilievo crescente il contraddittorio nel procedimento tributario<sup>8</sup>. L'instaurazione di un contraddittorio fra le parti dell'obbligazione tributaria permette, infatti, un'effettiva percezione della realtà dei fatti, nonché una corretta interpretazione giuridica degli stessi. Il contribuente, pertanto, dovrebbe sempre partecipare nella fase del procedimento tributario, al fine di fornire, con finalità non solo collaborative, ma anche difensive, elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un'obiettiva determinazione della materia imponibile<sup>9</sup>.

L'attualità e l'importanza della ricerca di forme di tutela del contribuente durante lo svolgimento della fase procedimentale è testimoniata anche da pronunce delle Corti di Giustizia in tema di contraddittorio endoprocedimentale il quale i giudici europei hanno elevato a principio generale del diritto eurounitario, in quanto diretta ed immediata manifestazione del diritto di difesa (in

---

*normativa comunitaria e l'introduzione degli indici di affidabilità fiscale*, retro, 2019, 764 ss.; A. COMELLI, *I principi di neutralità fiscale e proporzionalità ai fini della disciplina dell'IVA europea e nazionale: dagli studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale*, retro, 2019, 1085 ss.

<sup>6</sup> Cfr. A. VIOTTO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in Riv. Tel. di Dir. Trib. 3/2023

<sup>7</sup> Cfr. F. AMATUCCI, *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in Dir. prat. trib. intern., 2023, 1, 11 ss.

<sup>8</sup> Cfr. P. SOMMAGGIO, *Il contraddittorio come criterio di razionalità del processo*, in *Audiatur et altera pars - Il*

*contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. MANZIN - F. PUPPO), Milano, 2008, pag. 3 ss.; N. PICARDI, «*Audiatur et altera pars*». *Le matrici storico-culturali del contraddittorio*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2005, pag. 21 ss.; M. GRADI, *Il principio del contraddittorio e la nullità della sentenza della "terza via"*, in Riv. dir. proc., n. 4, 2010, pag. 826; E. F. RICCI, *La sentenza "della terza via" e il contraddittorio*, in Riv. dir. proc., n. 2, 2006, pag. 47.

<sup>9</sup> Cfr. S. DIDONI, *Contraddittorio procedimentale e garanzie del contribuente: la Cassazione ritorna sull'invalidità dell'accertamento emesso ante tempus*, in Riv. tel. dir. trib., 25 febbraio 2022

particolare nella sentenza *Glencore*<sup>10</sup>). Tale diritto è stato, infatti, espressamente considerato come funzionale alla realizzazione, da un lato, della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento e, dall'altro, della bontà dell'azione amministrativa, atteso che attraverso il contraddittorio vengono acquisiti elementi utili alla conoscenza della situazione di fatto.

I giudici europei attribuiscono al diritto al contraddittorio, nella fase amministrativa, valore di principio fondamentale, in quanto rappresenta uno strumento che consente, non solo la soddisfazione di interessi individuali, ma anche l'attuazione dei principi di buona amministrazione.

I giudici eurounitari, richiamando il principio di diritto già espresso nella sentenza *Sopropé*<sup>11</sup>, hanno evidenziato che il diritto del soggetto amministrato ad essere sentito prima della adozione del provvedimento finale è un principio fondamentale e generale del diritto dell'Unione Europea, essendo attuazione del diritto di difesa e dell'obbligo di un'adeguata istruttoria.

Per quanto concerne le conseguenze ricollegabili alla violazione del diritto al contraddittorio, la Corte sottolinea che tale violazione può determinare l'annullamento del provvedimento adottato, a condizione però che in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, così attribuendo rilevanza alla c.d. "prova di resistenza".

Sicché il soggetto passivo che eccede la violazione del diritto ad essere sentito ha l'onere di allegare le ragioni che avrebbero

ampliato il quadro istruttorio da tener in considerazione per il provvedimento finale<sup>12</sup>.

Tale previsione comporta il beneficio di evitare che, in presenza di decisioni meramente formalistiche e non sostanziali, il contribuente eccedisca in modo pretestuoso la violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, solo per paralizzare l'attività dell'Amministrazione finanziaria<sup>13</sup>. Se si ammettesse un sindacato del giudice tributario sul contenuto e sulla qualità delle deduzioni che il contribuente non ha potuto presentare per la violazione delle regole del contraddittorio, per farne discendere effetti sulla verifica del diritto di annullamento dell'accertamento, si legittimerebbe una valutazione giudiziale di questioni che la legge riserva all'Amministrazione finanziaria, con evidente, quanto inammissibile, inversione del rapporto logico e giuridico esistente fra procedimento e processo<sup>14</sup>. Dunque, già in senso alla giurisprudenza sovranazionale si avvertiva l'esigenza di considerare l'emanazione di un atto impositivo *inaudita altera parte* viziato di per sé e ciò per garantire autonoma rilevanza all'effettività del diritto al contraddittorio procedimentale.

In altri termini, se si considera il confronto nella fase procedimentale il presupposto essenziale del giusto procedimento in materia tributaria, l'emanazione di un atto potenzialmente lesivo per il contribuente emanato senza instaurare un contraddittorio preventivo con quest'ultimo, dovrebbe essere dichiarato nullo, a prescindere dal merito, per garantire la corretta attuazione dei principi costituzionali di difesa, capacità contributiva, buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Cfr. Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea C-189/18, *Glencore*, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>11</sup> Cfr. Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea C-349/07, *Sopropé*, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>12</sup> Su tale tematica cfr. diffusamente M. G. DE FLORA, *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario fra fattispecie interne e sovranazionali*, Editoriale scientifica, 2022.

<sup>13</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 3° ed., Milano, 2022, pag. 100 ss.

<sup>14</sup> Cfr. A. BORGOGGIO, *Misure cautelari ed elevati importi legittimano l'accertamento anticipato*, in *fisco*, 2021, 35, 3381 ss.

<sup>15</sup> Cfr. A. PANIZZOLO, *Il difetto di contraddittorio anticipato e la mancata redazione del verbale di chiusura delle*

Recentemente, i giudici si sono pronunciati nuovamente sul tema in analisi. Essi hanno evidenziato che costituisce parte integrante del rispetto del diritto della difesa quello di essere ascoltati, il quale garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il proprio punto di vista durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere sui suoi interessi<sup>16</sup>.

La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, ha lo scopo di mettere l'Autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona coinvolta, la suddetta regola ha, in particolare, l'obiettivo di consentire a quest'ultima di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro<sup>17</sup>.

Il principio del rispetto del diritto 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 ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti garantiti<sup>18</sup>.

Quindi, il contraddittorio preventivo nei rapporti fra Pubblica Amministrazione e destinatario dell'atto è configurato dalla Corte di Giustizia come un principio generale dell'ordinamento dell'Unione Europea. La

giurisprudenza europea ha, infatti, elevato il contraddittorio a principio generale, espressione del *due process of law*, rilevante in qualsiasi procedimento (intendendo per procedimento una fase di attuazione dei diritti comprensiva anche del processo) in cui l'esercizio di un potere della Pubblica Amministrazione possa avere esiti pregiudizievoli per l'amministrato, anche in assenza di un'espressa previsione normativa.

### **3. LA VALORIZZAZIONE DELL'ART. 41 DELLA CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA E LE RETICENZE DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA SULL'AMMISSIBILITÀ DI UN CONTRADDITTORIO GENERALIZZATO NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO**

La consacrazione, a livello europeo del principio del contraddittorio procedimentale quale principio fondamentale dell'Unione Europea è avvenuta, a livello normativo, con la proclamazione contenuta nell'art. 41 della Carta di Nizza che, al paragrafo 2, prevede il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo<sup>19</sup>. La stessa giurisprudenza italiana si era, però, successivamente posta in contrasto con il suddetto orientamento, statuendo che il contraddittorio ha una generale applicazione solo nelle materie armonizzate; mentre, invece, per i tributi non armonizzati, non sussiste un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito della formazione dell'atto, ma deve

---

*operazioni di verifica come vizi del procedimento di accertamento dei tributi*, in *Il Sole 24 Ore*, del 10 Giugno 2014.

<sup>16</sup> Cfr. D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M. C. PIERRO (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019

<sup>17</sup> Cfr. F. FARRI, *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis dello Statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/2007*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2020, pag. 74 ss.

<sup>18</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011

<sup>19</sup> Cfr. G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1585

essere instaurato soltanto nei casi espressamente previsti<sup>20</sup>.

Dunque, per i tributi disciplinati solo dalla normativa nazionale e perciò estranei dalla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente per le ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da una specifica norma, come, per esempio, nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. Per i tributi armonizzati di competenza dell'Unione europea, l'obbligo del contraddittorio preventivo ha sempre assunto invece un rilievo generalizzato.

In altri termini, i giudici avevano stabilito che non esiste nell'ordinamento giuridico italiano un obbligo generalizzato di contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo che non si tratti di un tributo armonizzato, essendo il principio del contraddittorio di derivazione europea, oppure non sia espressamente previsto dalla legge, come nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente<sup>21</sup>.

Tali considerazioni non hanno convinto gli studi che hanno portato alla delega fiscale: il diritto di instaurare il contraddittorio nella fase procedimentale non può essere subordinato alla natura del tributo ed alla procedura di recupero in concreto attivata dall'Amministrazione finanziaria, in quanto ciò determinerebbe irragionevoli disparità di trattamento fra i contribuenti<sup>22</sup>.

In altri termini, non è condivisibile prevedere una diversità di trattamento a

seconda che l'omissione del contraddittorio endoprocedimentale sia ascrivibile ad una violazione concernente tributi armonizzati oppure tributi non armonizzati, anche perché sovente il procedimento adottato (rimesso spesso ad una scelta arbitraria dell'Amministrazione finanziaria) ossia l'atto con cui vengono avanzate le pretese concernente i tributi armonizzati e non armonizzati è unico. Sarebbe operativamente difficile realizzare una netta separazione fra i succitati tributi.

La giurisprudenza nazionale di recente ricollegandosi alla sua precedente posizione aveva nuovamente evidenziato che era esplicitamente a carico del contribuente l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. Inoltre, i giudici avevano statuito che il contribuente era tenuto ad indicare particolari argomentazioni oppure quali specifiche circostanze, situazioni o documenti, diverse da quelle esplicitate nel ricorso, avrebbe potuto addurre qualora gli fosse stato assicurato il contraddittorio procedimentale. Per i tributi armonizzati, invece, anche se sussiste il dovere per l'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, la mancata instaurazione non comportava *ex se* l'invalidità dell'atto impositivo, salvo che il contribuente non dimostri, in sede giudiziale, che, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe effettivamente comportato un risultato diverso<sup>23</sup>.

La "prova di resistenza" doveva essere misurata in termini di effettività, nel senso che

<sup>20</sup> Cfr. G. FERRANTI, *Invito al contraddittorio con minori garanzie per i contribuenti*, in *il fisco*, n. 29/2019, pag. 2807 ss.

<sup>21</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Crisi Economica e Fisco Ingiusto: una relazione pericolosa. I doveri del contribuente nel contraddittorio*, in IPSOA, del 21 agosto 2012, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>22</sup> Cfr. A. CUVA, *L'accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio*, Bari, 2021

<sup>23</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, cit.; A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, pag. 224; A. FEDELE, *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, pag. 15; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, pag. 763; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi di imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, pag. 620; L. PERRONE,

l'opposizione delle ragioni del contribuente non doveva essere puramente pretestuosa, ma tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale per le quali l'ordinamento lo ha predisposto.

Ad esempio, nel controllo di cui all'art. 36-ter, il contraddittorio è coesistente al controllo stesso. La procedura inizia con l'invito a fornire chiarimenti, dati e documenti (art. 36-ter, III comma), atteso che la collaborazione del contribuente è di norma essenziale per reperire i documenti di riscontro. L'art. 36-ter prescrive, infatti, che l'esito del controllo formale sia comunicato al contribuente con l'indicazione dei motivi che giustificano le rettifiche eventualmente compiute, affinché lo stesso possa segnalare eventuali dati ed elementi erroneamente valutati nei 30 giorni che seguono il ricevimento dell'atto.

Dunque, da quanto fin qui evidenziato si può dedurre che la cooperazione è stata considerata il veicolo più adeguato a garantire una più completa e corretta ricostruzione del quadro fattuale, ai fini della verifica della presenza dei presupposti fissati dalla legge. Il nuovo contesto all'interno del quale si inquadra il rapporto fra contribuente ed Amministrazione finanziaria ha indotto il legislatore dello Statuto a rafforzare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nel quadro suesposto si inserisce il già citato art. 12 dello Statuto, intitolato «*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*», il quale prevede, al comma 7, nel rispetto del principio di cooperazione fra Amministrazione e contribuente, la facoltà di quest'ultimo (sottoposto a verifiche fiscali) di dialogare con l'Amministrazione precedente, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento e dopo il rilascio del verbale di chiusura delle

operazioni da parte degli organi di controllo. Le disposizioni contenute nel succitato art. 12, alla stregua di tutte le altre contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, costituiscono, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della stessa legge, principi generali dell'ordinamento tributario. Il comma 7, dell'art. 12 succitato conferisce al contribuente il diritto di comunicare all'Ufficio impositore osservazioni e richieste entro 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni. La possibilità di partecipazione del contribuente sia essenziale ai fini della completezza dell'istruttoria, soprattutto quando sussistano elementi decisivi ai fini della valutazione, che solo i soggetti interessati possono conoscere. Infatti, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire, a posteriori, presupposti di fatto verificatisi anche diversi anni prima, dai quali è del tutto estranea ed i cui documenti giustificativi, laddove esistano, sono, generalmente nella disponibilità del contribuente o di terzi. In particolare, si può far discendere anche dagli artt. 3 e 97 della Costituzione una regola generale in tema di contraddittorio anticipato, secondo cui i provvedimenti diretti a sacrificare le posizioni giuridiche dei singoli devono essere adottati *audita altera parte*, onde scongiurare il pericolo di lesioni delle posizioni giuridiche dei soggetti a seguito di atti autoritativi frutto dell'esercizio dei poteri di supremazia dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso, così ragionando si potrebbe interpretare il disposto dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente come precetto cogente per l'Ufficio, la cui violazione determina l'illegittimità dell'atto. Le incertezze maturate dalla giurisprudenza nazionale sembravano essere state risolte dai giudici di legittimità, attraverso un articolato *iter* logico che considerava la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea e quella delle stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione in ordine alla

---

*Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 52 ss.

rilevanza del contraddittorio (ancorché in relazione agli accertamenti standardizzati) quale elemento essenziale e indefettibile del “giusto procedimento”<sup>24</sup>.

In particolare, i giudici hanno evidenziato che l’inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento, decorrenti dal rilascio al contribuente del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, determinava di per sé, l’illegittimità dell’atto impositivo emesso *ante tempus*, salvo che ricorressero specifiche ragioni di urgenza. Tale termine, infatti, è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. Con il comma 7, il legislatore ha, quindi, voluto stabilire un’ulteriore forma di garanzia da adottare nelle verifiche svolte presso il contribuente, introducendo una forma di partecipazione in senso proprio.

In ogni caso ed a prescindere dalle problematiche ancora aperte derivanti dall’introduzione dell’invito al contraddittorio, si ritiene che la suddetta analisi permetta di evidenziare ulteriormente la necessità di prevedere un principio generale del contraddittorio nella fase procedimentale italiana: se risulta irragionevole limitare la partecipazione in senso proprio del contribuente alle sole ipotesi di verifiche svolte presso la sua sede, altrettanto irragionevole dovrebbe risultare l’instaurazione del contraddittorio soltanto in determinati momenti del procedimento tributario, o per certi tributi e non per altri, data la necessità per i contribuenti di disporre di adeguati mezzi di tutela in tutto l’*iter* procedurale.

In conclusione si deve ritenere che non può esistere un’efficace tutela nella fase giurisdizionale se il contribuente non gode di tutela anche nella fase amministrativa, dato che il confronto inizia già in tale contesto. In tal senso è emblematica l’affermazione per cui non potrebbe esistere un giusto processo senza un giusto procedimento. Poiché esiste una stretta connessione fra i procedimenti amministrativi e giurisdizionali, la tutela effettiva dei diritti fondamentali nella fase giurisdizionale non avrebbe senso se non si estendesse anche alla precedente fase amministrativa.

Di recente, si sono, però, prodotti dei segnali di riforma promettenti. Infatti, il primo passo in tale direzione si è avuto con la relazione della Commissione consultiva per la riforma della giustizia tributaria, in cui la prima direttrice di azione era volta a prevenire il contenzioso rafforzando il contraddittorio all’interno del procedimento tributario e prevedendo dei casi di autotutela obbligatoria<sup>25</sup>.

#### 4. LA GENERALIZZAZIONE DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO AD OPERA DELLA DELEGA FISCALE

L’analisi storica che ha interessato il contraddittorio, come fin qui esaminata, ha trovato il culmine con la vivida presa di posizione assunta dalla delega fiscale che auspica, in sede di riforma, la generale e omogenea applicazione del principio del contraddittorio a pena della nullità dell’accertamento emanato in assenza dello stesso.

<sup>24</sup> Diversi sono gli interventi giurisprudenziali della Corte di giustizia volti a garantire la cooperazione rafforzata tra gli Stati e la buona amministrazione in materia tributaria. Tra le tante sentenze cfr. Sent. CGUE: *POSTBANK* 10 novembre 1993, C-60/92, *Hein persche* C-318/07 del 2009 e *Sopropè* del 2008, *MG e R* del 10.9.2013 e *Glencore* del 2019, C-189/18. Inoltre non sono mancati anche importanti interventi normativi del Consiglio UE (direttive ATAD e DAC) o della Commissione UE (Decisioni sui *ruling* di alcuni Paesi membri dirette a limitare la discrezionalità A.F.) e provvedimenti volti a disciplinare in base alla buona

fede e fiducia reciproca, i rapporti tra imprese e autorità fiscali attraverso la *Cooperative Tax Compliance* e favorire l’adempimento spontaneo e collaborativo dell’obbligazione tributaria e la cooperazione rafforzata, a livello intra-UE ed interno.

<sup>25</sup> Su taluni aspetti problematici in merito alle richieste di riesame in autotutela comunicate tramite il canale Civis cfr. Ris. Ag. Entrate n. 72 del 16 dicembre 2021, in Boll. Trib., 2022, 70.



L'ente impositore dovrà, inoltre, motivare espressamente in merito alle osservazioni formulate dal contribuente entro il congruo termine che gli sarà assegnato, così generalizzando di fatto anche l'istituto della motivazione rafforzata<sup>26</sup>.

Verrà, infine, meno, l'onere di fornire la "prova di resistenza". L'art. 4, I comma lett. e) del disegno di legge delega per la riforma fiscale, difatti, ha previsto nell'ambito della revisione dello Statuto dei diritti del contribuente una generale applicazione del contraddittorio - elevandolo così a principio - a pena di nullità, in uno all'introduzione di una disciplina generale del diritto di accesso agli atti nel procedimento tributario, così come sancito alla precedente lett. d) della medesima norma testè menzionata.

In particolare, l'obbligo di contraddittorio è escluso per i "controlli automatizzati" e le "ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato" ed è stato stabilito il "diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

- 1) previsione di una disciplina omogenea indipendente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- 2) assegnazione di un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;
- 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'art. 12 comma 7 dello Statuto.

Dunque, in virtù di tali rilievi si può affermare che la disciplina dell'obbligo del

contraddittorio endoprocedimentale sopra delineata appare senz'altro condivisibile ed era attesa da tempo. Di recente, nella sentenza del 21 marzo 2023, n. 47, la Corte Costituzionale<sup>27</sup>, dopo aver affermato che non è incostituzionale la limitazione dell'obbligo di contraddittorio alle verifiche fiscali con accesso presso la sede del contribuente (con la conseguente esclusione per le c.d. indagini a tavolino), ha, però, evidenziato la necessità di un tempestivo intervento normativo e osservato che in ambito tributario il contraddittorio endoprocedimentale persegue lo scopo di ottimizzare l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'Amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, fin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli<sup>28</sup>. Inoltre, è bene rilevare che la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fino a poco tempo fa limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risultava oramai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale.

A rigor di completezza si tenga conto che la previsione di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo ha reso necessario un intervento di coordinamento fra la stessa e il D.lgs. 218/1997, concernente il procedimento di accertamento con adesione il quale, com'è noto, rappresenta uno strumento deflativo del contenzioso ormai consolidato nell'ordinamento tributario; strumento che, in taluni casi, anticipa l'atto di accertamento, svolgendo la medesima funzione assegnata al contraddittorio preventivo.

L'accertamento con adesione, secondo la disciplina contenuta nel D.lgs. 218/1997 e nel

<sup>26</sup> Cfr. G. MARINI - S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in Riv. trim. dir. trib., 2019, 4, 817 ss.

<sup>27</sup> Si veda, al riguardo, G. FERRANTI, "La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale", in Corr. Trib., n. 36/2017, pag. 2767,

e "Contraddittorio endoprocedimentale: ancora un rinvio dell'esame di costituzionalità", ivi, n. 4/2020, pag. 315.

<sup>28</sup> Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in Riv. tel. dir. trib., 29 aprile 2023

D.lgs. 156/2015, può essere avviato su istanza di parte, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, oppure su iniziativa d'ufficio, prima dell'avviso stesso, proprio al fine di definire, in modo concordato con il contribuente, il contenuto della pretesa impositiva.

Il D.lgs. 13/2024 cerca di risolvere l'intreccio, introducendo nuove regole in materia di accertamento con adesione. Nel caso di atti soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo, il novellato articolo 1, comma 2-bis, del D.lgs. 218/1997 introduce l'obbligo di indicare nello schema di atto che gli enti impositori devono inviare al contribuente (con forme che ne garantiscano l'effettiva conoscibilità), oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni stesse. Gli articoli 6 e 12 del D.lgs. 218/1997, poi, stabiliscono che in questa ipotesi, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto, oppure nei 15 giorni successivi alla notifica dell'atto impositivo preceduto dallo schema di atto. In quest'ultimo caso il termine per impugnare l'atto impositivo è sospeso per soli 30 giorni (e non 90 come avviene di regola nell'accertamento con adesione). Da rilevare che le opzioni sono alternative; una volta presentata istanza di accertamento con adesione dopo la ricezione dello schema di atto, non è possibile ripresentarla dopo la notifica dell'atto impositivo. Nel caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento preceduto dal contraddittorio preventivo, l'ufficio in sede di accertamento con adesione non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso.

Nell'ipotesi invece di atti impositivi non soggetti al contraddittorio preventivo, l'ente impositore deve indicare nell'atto l'invito alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. Il contribuente, una volta ricevuto l'atto impositivo, può formulare istanza di accertamento con adesione entro il termine per ricorrere alla Corte di giustizia di primo grado.

In sostanza, in seguito alla modifica, le possibilità per presentare l'istanza di accertamento con adesione da parte del contribuente si hanno, a partire dagli atti emessi dal prossimo 30 aprile 2024 (art. 41 del D.lgs. 13/2024):

1) Nel caso di avvisi di accertamento o rettifica, atti di recupero esclusi dal contraddittorio preventivo, entro il termine per presentare il ricorso avanti alla Corte di giustizia tributaria di primo grado (di norma 60 giorni);

2) Nel caso di avvisi di accertamento o rettifica, atti di recupero preceduti dal contraddittorio preventivo, entro 30 giorni dalla ricezione dello schema di provvedimento;

3) Nel caso di avvisi di accertamento o rettifica, atti di recupero preceduti dal contraddittorio preventivo, entro i 15 giorni successivi dalla notifica dell'avviso di accertamento o dell'atto (in alternativa alla fattispecie di cui al punto 2);

4) Nel caso di accessi, ispezioni e verifiche (articolo 6, comma 1, D.lgs. 218/1997).

Le parti, durante il contraddittorio, possono sempre dare corso al procedimento di accertamento con adesione, di comune accordo, ove ne emergano i presupposti (art. 6, comma 2-quater, D.lgs. 218/1997).

Dunque, la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 21 febbraio 2024 del D.lgs. n. 13 del 12/2/2024 (*"Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale"*) ha segnato un'ulteriore novità di rilievo, che introduce una disciplina di coordinamento fra il contraddittorio preventivo e l'accertamento con adesione nonché altre

disposizioni. Dalla nuova disciplina – in vigore dal 30 aprile 2024 – emerge, quindi, che solo nel caso di notifica di avviso di accertamento per il quale non è previsto l’obbligo del contraddittorio preventivo l’istanza di adesione si presenterà come avviene oggi. Si tratta comunque di una procedura piuttosto articolata e con un’angolatura piuttosto processualistica, che ricrea una sorta di unione fra il contraddittorio preventivo e l’accertamento con adesione. Inoltre, il D.lgs. n. 13/2024 parla di “schema di provvedimento” mentre l’art. 6-bis della legge 212/2000 (introdotto dal D.lgs. n. 219/2023) fa riferimento allo “schema di atto”. Va comunque evidenziato che l’istituto dell’accertamento con adesione è facoltativo per gli enti locali (ai sensi dell’art. 50 della legge n. 449/1997 “i Comuni possono prevedere”), per cui occorre verificare se il Comune lo ha introdotto e con quali modalità lo ha regolamentato, se con rinvio al D.lgs. n. 218/1997 (in tal caso sono applicabili le disposizioni del D.lgs. n. 13/2024) oppure con autonoma disciplina. Per evitare complicazioni i Comuni potrebbero quindi eliminare dai loro regolamenti tutti i riferimenti al D.lgs. n. 218/1997 e prevedere, eventualmente, che l’istituto dell’accertamento con adesione non si applica in caso di atto soggetto a contraddittorio preventivo obbligatorio.

Procedendo poi con l’analisi che ci occupa, è opportuno rilevare che è stata poi operata un’importante e condivisibile “apertura” interpretativa affermando che, considerata la *ratio* della norma statutaria (art. 6-bis) - perno della disamina in oggetto - finalizzata alla determinazione della pretesa tributaria in modo sempre più puntuale tramite il potenziamento del confronto con il contribuente, gli Uffici sono invitati, anche ai fini delle imposte dirette, ad attivare preventivamente il contraddittorio nei casi di determinazione della pretesa basata su elementi presuntivi, ferma restando l’esclusione

dall’invito preventivo degli avvisi di accertamento parziale automatizzati<sup>29</sup>.

Nel comma 3 dell’art. 6-bis è poi stabilito che, in caso di mancata adesione, l’avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

È stato, quindi, superato l’orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale all’obbligo dell’Amministrazione finanziaria di valutare le osservazioni del contribuente non si aggiunge l’ulteriore obbligo di esplicitare tale valutazione nell’atto impositivo.

Nel comma 4 è stabilito che in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l’Ufficio può notificare direttamente l’avviso di accertamento non preceduto dall’invito in esame. La stessa Agenzia delle entrate ha al riguardo affermato che le ragioni che giustificano l’urgenza devono essere specificamente motivate nell’atto.

In sintesi, quindi le prospettive future sono chiare: introdurre la “generalizzazione” del contraddittorio a partire dal 30 aprile 2024, tenendo presente che tali regole non si applicano agli atti emessi prima di tale data e a quelli preceduti da un invito emesso prima della medesima.

Nel disegno di Legge delega per la riforma fiscale è stata prevista l’introduzione di una disposizione generale che attribuisca al contribuente il diritto a partecipare al procedimento tributario, ad eccezione dei casi dei controlli di carattere sostanzialmente automatizzato. Il diritto al contraddittorio dovrà essere assicurato in modo omogeneo, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo (mediante accesso o “a tavolino”), e concedendo al contribuente un termine congruo per proporre eventuali osservazioni.

<sup>29</sup> Si veda, al riguardo, G. FERRANTI, “Cassazione e legislatore in ‘corto circuito’ sull’obbligo del contraddittorio”, in *il fisco*, n. 2/2016, pag. 107.

Ancora, si consideri nel comma 5 dell'art. 5-ter si afferma che, al di fuori dei casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o delle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, 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.

L'eliminazione della c.d. prova di resistenza è stata normativamente estesa anche ai tributi non armonizzati. Dunque, in sede di attuazione della delega dovrà essere superata l'attuale previsione normativa secondo la quale il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento soltanto qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Verrà, pertanto, meno per tutti i tributi - armonizzati o non - l'obbligo per i contribuenti di fornire la "prova di resistenza"<sup>30</sup>.

D'altronde è proprio nella Relazione illustrativa del disegno di Legge delega che si evidenzia la necessità di introdurre una disposizione generale che attribuisca al contribuente il diritto a partecipare al procedimento tributario, in ossequio al principio del contraddittorio, seppur con alcune eccezioni (controlli automatizzati e ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato).

A tal fine, la disposizione attribuisce al legislatore delegato il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio in modo omogeneo, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo (mediante accesso o "a tavolino"), superando così il "doppio binario" attualmente previsto per i casi diversi da quelli disciplinati dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 e

concedendo al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni.

Il legislatore delegato potrà innanzitutto estendere l'obbligo del contraddittorio agli accertamenti riguardanti le imposte di registro, sulle successioni e donazioni ed ipotecarie e catastali nonché i tributi regionali e locali. Dovranno essere poi eliminate le cause di esclusione del detto obbligo attualmente previsto per i casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

Si tratta di un atto diverso dal provvedimento impositivo emanato dall'ufficio accertatore, il quale potrebbe avere contenuto e motivazioni difformi da quelli del verbale.

Nella circolare n. 17/E/2020 è stato affermato che in tali casi l'Ufficio non è tenuto, obbligatoriamente, ad avviare il procedimento con adesione" perché il contribuente già beneficia della specifica garanzia prevista dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000.

È stato, però, ritenuto che, al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta individuazione della pretesa tributaria, "seppur non obbligatorio per legge, è sempre opportuno che l'Ufficio attivi il contraddittorio anche nei casi di attività accertativa correlata agli esiti di un processo verbale di chiusura delle operazioni, a meno che non si tratti di violazioni basate su elementi certi, eventualmente già oggetto di osservazioni da parte dei contribuenti nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del verbale, come nel caso di fatture emesse e non contabilizzate.

Infine, si rammenta che la disciplina in esame dovrà, infine, essere coordinata e con le disposizioni che già prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e con le ulteriori garanzie previste per i contribuenti. Difatti, a tal proposito occorre rilevare che nella Relazione illustrativa è stato, inoltre, precisato,

<sup>30</sup> Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d.*

*prova di resistenza"*, in Riv. tel. dir. trib., 2020, 1, IV, 143 ss.

con riguardo alla previsione contenuta nell'art. 15, comma 1, lett. b), n. 3), che al legislatore delegato è demandato il compito di obbligare l'ente impositore a motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, così generalizzando la c.d. motivazione rafforzata attualmente prevista solo per talune limitate fattispecie.

Si tratta di una disposizione che riproduce quella attualmente contenuta nell'art. 5-ter, comma 3, del D.lgs. n. 218/1997, che è importante e senz'altro condivisibile, in quanto estende a tutti gli accertamenti le analoghe regole precedentemente stabilite soltanto in relazione a talune metodologie di accertamento, quale quella prevista per contestare l'abuso del diritto. In quest'ultima previsione normativa non è stata, però, inserita la precisazione, contenuta, ad esempio, nell'art. 10-bis, comma 8, della Legge n. 212/2000, riguardante la disciplina dell'abuso del diritto, secondo la quale l'atto impositivo deve essere specificamente motivato "a pena di nullità" in relazione, fra l'altro, ai chiarimenti forniti dal contribuente. Al fine di non vanificare l'obiettivo che si è inteso perseguire, nell'art. 4, comma 1, lett. e) è stata, però, prevista la generale applicazione del principio del contraddittorio "a pena di nullità".

Gli elementi forniti dal contribuente e le ragioni emerse durante il contraddittorio devono essere compiutamente valutati dall'Ufficio. In caso di mancata adesione, infatti, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato tenendo conto anche dei chiarimenti forniti e dei documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. Nell'art. 15, comma 1, lett. b), n. 2), è stata, infine, prevista la assegnazione di un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento. È stato già evidenziato in precedenza che nell'art. 5, comma 3-bis, del detto D.lgs. n. 218/1997 si afferma che, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di

notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario. È stato, comunque, raccomandato agli Uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa. Si auspica che il legislatore delegato possa superare tale deroga all'ordinario termine di decadenza dell'azione accertatrice, al fine di rendere "obbligatoria" l'osservanza da parte degli Uffici di tale raccomandazione.

## 5. RIFLESSIONI CONCLUSIVE

Al termine della disamina che ha consentito di affrontare in tutta la sua evoluzione, sebbene sinteticamente il travagliato tema del contraddittorio nel diritto procedimentale tributario appare evidente che la delega fiscale ha consentito una svolta di portata storica. Difatti, essa ne prevede l'applicazione in via generalizzata, superando l'attuale distinzione fra accertamenti previo accesso e accertamenti "a tavolino" e garantendone anche l'effettività con la previsione di un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento e dell'obbligo per l'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente. Si tratta di una "rivoluzione copernicana" che segnerà un passo decisivo per la piena realizzazione del "giusto" procedimento tributario, in ossequio a quel diritto ad una buona amministrazione ex art. 41 CDFUE, tanto valorizzato dalla giurisprudenza europea.

La legge delega interviene sul contraddittorio con tre disposizioni volte a prevedere: una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario; una disposizione generale sul diritto del

contribuente a partecipare al procedimento tributario; un obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente; un'estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000.

La finalità principale che il legislatore delegante si pone è di superare il c.d. "doppio binario" e, dunque, l'attuale distinzione fra accertamenti previo accesso e accertamenti "a tavolino", rendendo indifferenti le modalità di controllo adottate.

La delega intende, tuttavia, garantire anche l'effettività del contraddittorio, con la previsione di un termine congruo a favore del contribuente per replicare alle conclusioni cui l'Amministrazione è giunta al termine dell'attività istruttoria e l'obbligo di pronunciarsi espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, sì che l'atto conclusivo rappresenti il frutto di un profondo convincimento maturato dall'Amministrazione sulla legittimità e sostenibilità della propria pretesa. È noto, infatti, che con riferimento all'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 la giurisprudenza di legittimità ha assunto un atteggiamento permissivo, escludendo l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di motivare sulle osservazioni del contribuente e riducendo di fatto queste ultime ad un mero *flatus vocis*.

La delega prevede altresì il venir meno della "prova di resistenza", che costituisce fonte di ulteriore contenzioso che la relativa soppressione è precipuamente finalizzata ad eliminare. È questo il senso della "estensione del livello di maggior tutela" prevista dall'art. 12, comma 7, in cui la nullità (*rectius*, annullabilità) consegue alla mera violazione del paradigma normativo, rendendo così di agevole accertamento la relativa violazione.

Si tratta del recepimento della brillante soluzione fornita dalla giurisprudenza di legittimità alla questione se l'accezione "sostanziale" del contraddittorio ai fini dei

tributi armonizzati dovesse trovare applicazione anche nelle ipotesi di cui al menzionato art. 12, comma 7 (accessi, ispezioni e verifiche), in cui la Corte ha affermato che se il legislatore nazionale non può assicurare un minor grado di tutela ai diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, ciò non esclude che lo assicuri in misura maggiore; ed inoltre, facendo salve le "ragioni di urgenza" - che dovranno essere conservate nel nuovo contraddittorio - viene evitato il rischio che siano compromessi gli effetti della normativa unionale in tema di riscossione dell'IVA nel caso di fondato pericolo per la riscossione.

Verrà poi generalizzata la sanzione di nullità, considerata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, nel silenzio dell'art. 12, comma 7, quale presidio essenziale (e naturale) della disposizione sull'obbligo di contraddittorio. La sua natura generale consentirà inoltre di estendere il contraddittorio a tutti i procedimenti di rimborso, anche diversi da quelli relativi a tributi armonizzati.