

LA RELAZIONE FINALE DELLA COMMISSIONE- 02 AGOSTO 2021 ORE 06:00

Nella riforma della giustizia tributaria anche il diritto del contribuente al contraddittorio

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima

La Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha formulato due diverse proposte finalizzate a introdurre nell'ordinamento il diritto generale del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale. Da un lato, e in via principale, si propone di inserire nello Statuto dei diritti del contribuente una disposizione che contenga, con carattere di generalità, il riconoscimento normativo del diritto del contribuente al contraddittorio, con sanzione di nullità per gli atti emanati in violazione del precetto. In subordine (e nelle more dell'attuazione della prima proposta), si prevede di includere nell'ambito di applicazione dell'invito obbligatorio anche gli avvisi di accertamento parziale e gli avvisi di rettifica parziale.

Tra le proposte di riforma contenute nella relazione finale redatta dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria c'è anche l'introduzione di una previsione normativa che riconosca, con carattere di generalità, il **diritto del contribuente al contraddittorio procedimentale**.

La proposta muove dal riconoscimento della funzione deflattiva sul contenzioso tributario che può, ragionevolmente, assolvere una fase di contraddittorio tra ente impositore e contribuente che preceda l'emissione di un atto di accertamento, oltretutto dalla manifesta espressione di civiltà giuridica che ne consegue.

Leggi anche

- [Giustizia tributaria: due proposte per la specializzazione dei giudici tributari](#)
- [Giustizia tributaria: contraddittorio e autotutela obbligatoria per abbattere il contenzioso](#)
- [Giustizia tributaria: quale sarà il ruolo della Corte di Cassazione](#)

Contraddittorio procedimentale: risposte insufficienti da legge e giurisprudenza

Il diritto al contraddittorio procedimentale **non trova applicazione uniforme**, sia in ragione dell'assenza di una disposizione generalizzata, sia in ragione della posizione assunta dalla giurisprudenza nazionale.

Il legislatore nazionale ha previsto talune **disposizioni "speciali"** in materia di contraddittorio che rilevano esclusivamente:

(i) rispetto agli accertamenti c.d. antielusivi di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente;

(ii) rispetto agli accertamenti c.d. sintetici di cui all'art. 38, D.P.R. n. 600/1973;

(iii) rispetto alle liquidazioni effettuate ai sensi dell'art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 e al controllo formale di cui al successivo art. 36-*ter*.

Inoltre, rispetto agli **accertamenti emessi** a partire dal **1° luglio 2020**, vengono oggi in rilievo anche le previsioni dell'art. 5-*ter* del D.Lgs. n. 218/1997, introdotto dall'art. 4-*octies* del D.L. n. 34/2019, il quale prescrive, "fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo", l'onere degli uffici di "notificare al contribuente l'invito a comparire di cui all'art. 5", del D.Lgs. n. 218/1997, "per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento".

Per espressa previsione normativa, l'**obbligo di invito al contraddittorio** trova una **deroga** nei casi di particolare **urgenza**, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato **pericolo per la riscossione**.

Nelle intenzioni del legislatore la norma da ultimo richiamata era finalizzata a introdurre il principio del contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio finanziario "come fase endoprocedimentale obbligatoria in tutti i procedimenti di controllo fiscale". Tuttavia, già la sua collocazione all'interno delle disposizioni finalizzate all'eventuale definizione dell'atto impositivo nonché le deroghe espresse alla sua applicazione (la norma non rileva rispetto alle imposte diverse dall'imposta sui redditi e sul valore aggiunto; restano poi esclusi gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e gli avvisi di rettifica parziale di cui all'art. 54, D.P.R. n. 633/1972), non consente attribuirle la valenza di norma generale che introduce il principio del contraddittorio obbligatorio.

L'inidoneità della norma a garantire pienamente il diritto del contribuente al contraddittorio si manifesta poi in maniera inequivoca anche in ragione del fatto che il legislatore **non ha sanzionato**, con la previsione della nullità degli atti, la **mancata instaurazione del contraddittorio preventivo**. Infatti, il mancato avvio del contraddittorio mediante il detto invito 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'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede, poi, il diritto del contribuente sottoposto a verifiche fiscali di comunicare, **entro 60 giorni** dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni, **osservazioni** in merito all'attività di verifica che devono essere valutate dall'autorità fiscale, dandone conto nella motivazione dell'eventuale atto impositivo successivamente emesso.

Quest'ultima previsione, invero, si pone su un piano diverso rispetto a quelle che prescrivono a carico degli uffici l'obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo. Qui l'iniziativa è rimessa alla discrezionalità del contribuente e all'ente impositore è, ordinariamente, preclusa l'emanazione dell'atto impositivo prima del decorso di tale termine dilatorio.

Per quanto riguarda la posizione della **giurisprudenza**, con la [sentenza n. 24823/2015 resa a Sezioni Unite](#) la Corte di Cassazione ha escluso un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, fatte salve le garanzie riconosciute nell'ambito del procedimento di applicazione dei tributi armonizzati per i quali tale diritto è, invece, stato riconosciuto, alle condizioni più avanti ricordate, dalla Corte di Giustizia UE.

Leggi anche [Contraddittorio obbligatorio solo se espressamente sancito](#)

Dunque, a oggi il nostro ordinamento non contiene una previsione generalizzata idonea a garantire al contribuente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

Tale obbligo sussiste, a pena dell'invalidità dell'atto:

(i) rispetto ai **tributi "non armonizzati"**, soltanto qualora lo stesso risulti specificamente sancito dalla norma o dalla giurisprudenza, come nel caso degli accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore;

(ii) rispetto ai **tributi "armonizzati"**, a condizione che il contribuente assolva in giudizio l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e sempre che l'opposizione di tali ragioni

si riveli non puramente pretestuosa e 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 è stato predisposto.

Tale assetto normativo e giurisprudenziale non consente né al contribuente di anticipare l'esercizio del diritto di difesa rispetto alla fase contenziosa né all'Amministrazione finanziaria di acquisire elementi idonei ad assicurare un più fondato e legittimo esercizio del potere impositivo.

Partendo da queste considerazioni, la Commissione ha formulato **due diverse proposte** finalizzate ad introdurre nell'ordinamento il diritto generale del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione del principio di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa ex art. 97 della Costituzione.

La proposta principale della Commissione

Secondo la Commissione, la disposizione normativa che, attualmente, riconosce con maggiore ampiezza il diritto al contraddittorio è l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, nella parte in cui riconosce il diritto del contribuente sottoposto a verifiche fiscali diritto di presentare, **entro 60 giorni** dal rilascio del PVC emesso a conclusione dell'attività di verifica, **deduzioni difensive** che devono essere valutate dall'autorità fiscale nella motivazione dell'eventuale atto impositivo successivamente emesso. Secondo l'orientamento espresso dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, l'atto emanato senza l'osservanza di tale termine è nullo.

La Commissione propone quindi di inserire, *ratione materiae*, nello **Statuto dei diritti del contribuente** una disposizione che contenga, con carattere di generalità, il riconoscimento normativo del diritto del contribuente al contraddittorio. La Commissione suggerisce di introdurre, dopo l'articolo 6, l'art. 6-*bis* rubricato "**Diritto del contribuente al contraddittorio**". La nuova previsione normativa dovrebbe interessare tanto il procedimento amministrativo diretto alla **emissione di un atto di accertamento** quanto quello finalizzato alla **riscossione dei tributi**. Inoltre, a garantire piena effettività del diritto, è prescritta la **sanzione di nullità** rispetto agli atti emanati in violazione di questo precetto.

La proposta subordinata

La Commissione, in via subordinata anche nelle more dell'attuazione della proposta principale, propone una modifica dell'attuale art. 5-*ter* del D.Lgs. n. 218/1997. In particolare, è proposta l'eliminazione del comma 2 dell'art. 5-*ter*, che esclude dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'art. 54, commi 3 e 4, D.P.R. n. 633/1972.

La modifica è finalizzata ad arginare il ricorso, pressoché indiscriminato, fatto dagli uffici agli accertamenti parziali, *modus operandi* legittimato anche dalla giurisprudenza, che di fatto pone nel nulla l'obbligo di contraddittorio procedimentale prescritto dal comma 1 dell'art. 5-*ter* anzidetto.