

Università degli Studi di Enna “Kore”

Il contraddittorio preventivo
nel procedimento tributario

Enna, 25 ottobre 2023

Dott. Francesco S. Guarino

Il principio del contraddittorio nella Costituzione

Nell'ordinamento costituzionale interno, il principio *de quo* trova espresso riconoscimento nell'art. 111 ed è corollario del diritto di difesa di cui all'art. 24.

- ❖ **Art. 111, comma 2, Cost.:** *Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale.*
- ❖ **Art. 24, comma 2, Cost.:** *La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.*

Si applicano anche al procedimento?

- ❖ **Art. 111, comma 2, Cost.:** la questione è risolvibile testualmente.
- ❖ **Art. 24, comma 2, Cost.:** si applica esclusivamente al giudizio (*cfr.*, *ex multis*, C. Cost. nn. 103 e 210 del 1995).

La lettura restrittiva della Consulta, che nega l'imprescindibilità del rispetto del contraddittorio nel procedimento e rimette al legislatore la possibilità di introdurlo o meno, trova:

- ❖ **fondamento** nella distinzione tra il contraddittorio processuale e quello procedimentale;
- ❖ **bilanciamento** nel fatto che tale principio è comunque assicurato al cittadino *ex post*, ovvero sia attraverso l'esercizio del diritto di difesa nel processo.

Il contraddittorio nel procedimento tributario

- ❖ **Per il contribuente**, consiste nel diritto di *intervenire nel procedimento amministrativo, inteso come facoltà di introduzione di ulteriori elementi di fatto e diritto* (cfr. Cass. n. 14026 del 2012).

Attenzione: non impone un obbligo di partecipazione attiva.

- ❖ **Per l'Amministrazione finanziaria**, rappresenta un obbligo giuridico di invitare il contribuente ad esercitare tale facoltà (*vedi sopra*) prima dell'emissione del provvedimento finale.

Attenzione: se il contribuente fornisce chiarimenti o produce documenti sorge l'ulteriore obbligo per l'Ufficio di motivare specificamente il provvedimento finale (c.d. motivazione rafforzata, *ratio*: evitare comportamenti elusivi dell'obbligo *de quo*).

Esiste un obbligo di carattere generale?

No. Non è dato rinvenire, nel vigente ordinamento tributario, una disciplina positiva che generalizzi, in capo all'Amministrazione finanziaria, l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, **al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto** (*cf.*, *ex multis*, Cass. SS. UU. n. 24823 del 2015, C. Cost. n. 47 del 2023).

TUTTAVIA

L'ordinamento tributario evolve verso la c.d. *compliance*

- ❖ **Tradizionalmente**, la legislazione tributaria ha considerato il contribuente come soggetto sottoposto a controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo una logica analoga a quella processualpenalistica.
- ❖ **Negli ultimi anni**, l'ordinamento tributario sta evolvendo da una logica di mero controllo ad una logica di compartecipazione dell'Amministrazione e del contribuente all'accertamento (tale evoluzione è evidenziata, da ultimo, in C. Cost. n. 47 del 2023).

Premessa di ordine metodologico

L'esistenza di specifiche disposizioni in luogo di una norma di carattere generale che ponga l'obbligo per l'Amministrazione di invitare il contribuente al contraddittorio preventivo impone di:

- ❖ **individuare la norma specifica** (*in primis*, nelle fonti che disciplinano il c.d. giusto procedimento tributario);
- ❖ **definire l'ambito di operatività** della norma (*e.c.* accessi, controllo formale, indagini bancarie, etc.);
- ❖ **comprendere quale sia la sanzione** prevista in caso di mancato rispetto della norma (mera irregolarità vs. nullità dell'atto).

ATTENZIONE: la nullità tributaria non coincide con la nullità civilistica.

In materia di giusto procedimento tributario, in linea generale, devono tenersi in considerazione le seguenti fonti normative:

- ❖ **la legge n. 241 del 1990** (sul procedimento amministrativo);
- ❖ **la legge n. 212 del 2000** (c.d. Statuto dei diritti del contribuente);
- ❖ **il d.P.R. n. 600 del 1973** (in materia di accertamento delle imposte sui redditi);
- ❖ **il d.P.R. n. 633 del 1973** (in materia di IVA).

La legge n. 241 del 1990

La legge 241/1990 disciplina il procedimento amministrativo. Si applicano al procedimento tributario soltanto alcune delle norme ivi previste, nella specie:

- ❖ le norme del capo I (principi generali),
- ❖ le norme del capo II (il responsabile del procedimento),
- ❖ le norme del capo IV *bis* (inefficacia e invalidità degli atti amministrativi).

Art. 13, comma 2: *le disposizioni* [relative alla partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo] *non si applicano altresì ai procedimenti tributari, per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano.*

Lo Statuto dei diritti del contribuente

Art. 12, comma 7: *dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.*

Ambito di operatività della norma: circoscritto agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali del contribuente (*cf.* Cass. SS. UU. n. 18184 del 2013).

Sanzione prevista: nullità dell'atto emesso *ante tempus*, pur nell'assenza di un'espressa previsione in tal senso (*ibidem*).

Art. 6, comma 5: *prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente [...] a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.*

Ambito di operatività della norma: circoscritto al controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi (articolo 36 *bis*, d.P.R. n. 600 del 1973) e al controllo formale (articolo 36 *ter*, d.P.R. n. 600 del 1973).

Sanzione prevista: testualmente, *sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma (art. 6, c. 5, ultimo periodo).*

Art. 10 bis, comma 6: *l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.*

Ambito di operatività della norma: circoscritto all'applicazione della c.d. clausola generale antielusiva.

Sanzione prevista: testualmente, *a pena di nullità* (vedi sopra).

D.P.R. n. 600 del 1973

(in materia di accertamento delle imposte sui redditi)

Art. 38, comma 7: *l'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona [...] per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.*

Ambito di operatività della norma: limitato all'accertamento sintetico (accertamento del reddito delle persone fisiche basato sulle spese sostenute).

Sanzione prevista: per giurisprudenza consolidata, nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione dell'obbligo.

Art. 32 (indagini bancarie): collega ai dati bancari diverse presunzioni (*iuris tantum* per il rispetto del postulato dell'effettività – art. 53 Cost.). Tali presunzioni operano, quindi, se il contribuente non fornisce la prova contraria:

- ❖ **per la dottrina**, le presunzioni non possono fondare l'accertamento se non è stato invitato il contribuente a provare il contrario prima dell'emissione del provvedimento finale;
- ❖ **per la giurisprudenza**, in questo caso il contraddittorio endoprocedimentale **non è obbligatorio** (mera irregolarità; in tal senso, *ex multis*, Cass. n. 1682 del 2013, n. 10767 del 2014, nonché n. 4581 del 2018; *contra* Cass. nn. 4314 e 18370 del 2015).

D. lgs. n. 156 del 2015

(misure per la revisione della disciplina degli interpelli [...])

Art. 6, comma 2: *se è stata fornita risposta alle istanze [di interpello ex art. 11, comma 2, della l. n. 212 del 2000], l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni.*

Ambito di operatività della norma: *interpello ex art. 11, comma 2, della l. n. 212 del 2000 (il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta).*

Sanzione prevista: *testualmente, a pena di nullità (vedi sopra).*

**In breve sull'accertamento c.d. standardizzato
(basato sugli studi di settore)**

Precisazione: gli studi di settore sono stati sostituiti dal 2018 con gli indici di affidabilità fiscale, ma la giurisprudenza in materia dei primi è riferibile anche ai secondi.

Non è positivamente previsto il contraddittorio preventivo.

La giurisprudenza, tuttavia, ritiene nullo – per via della natura dei suddetti parametri (*i.e.* di presunzione semplice qualificata) – **l'atto di accertamento emesso in mancanza del preventivo invito al contraddittorio** rivolto al contribuente (*cfr.* Cass. SS. UU. N. 26635 del 2009).

Il nuovo art. 5 *ter* del d. lgs. n. 218 del 1997

(introdotto dall'art. 4 *octies*, comma 1, lett. b, d. l. n. 34 del 2019)

Comma 1: *l'ufficio [...] prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire [...] per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.*

Non è una norma che abroga tacitamente le disposizioni viste finora: *restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento (comma 6).*

Non è una norma di carattere generale (vedi *infra*).

Limiti applicativi

Comma 1: *fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (in questo caso, art. 12, comma 7, del c.d. Statuto dei diritti del contribuente)*

Comma 2: *sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio [...] gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'art. 41 bis del d.P.R. 600/1973 e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'art. 54, commi 3 e 4, del d.P.R. 633/1972 (statisticamente, la maggioranza dei provvedimenti riguarda accertamenti parziali).*

Collocazione della norma: introdotta all'interno del capo II del d. lgs. n. 218/97 (limite strutturale all'applicazione della norma, da ritenersi riferita alle imposte sui redditi e all'IVA – e all'IRAP in forza del rinvio operato dall'art. 25, comma 1, del d. lgs. n. 446/97).

Conseguenze del mancato rispetto dell'obbligo per l'Ufficio:

Comma 5 (primo periodo): *il mancato avvio del contraddittorio [...] comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento [...].*

Attenzione! **Comma 5 (secondo periodo):** *[...] qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (c.d. prova di resistenza).*



In passato, criticata dalla Corte di cassazione:

Secondo l'indicata impostazione [...] la violazione del contraddittorio [...] risulterebbe, nella sostanza, deprivata di ogni rilevanza, venendo [...] tutta rimessa, (non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo) alla capacità del contribuente di comprovare, in sede [...] giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale. E, in tal modo, [il contraddittorio preventivo] risulterebbe, di per sé, in assoluto derubricato a precetto senza sanzione (Cass. SS. UU. n. 24823 del 2015).

Nuova positivizzazione della c.d. prova di resistenza nell'art. 5 ter:

- ❖ relega l'operatività della nullità alle sole ipotesi di rilevanza funzionale del contraddittorio (*i.e.* la partecipazione del contribuente avrebbe condotto a un atto diverso da quello in concreto adottato);
- ❖ se il provvedimento ha un contenuto sostanzialmente legittimo, la violazione procedimentale dell'obbligo di invito rimane mera irregolarità formale e non è atta ad inficiare la validità dell'accertamento.

Non si tratta, tuttavia, di una novità: *ai sensi dell'art. 21 octies, comma 2, l. n. 241 del 1990, non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento [...] qualora [...] sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (si applica agli atti tributari).*

L'impatto del diritto dell'Unione europea

L'art. 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (direttamente applicabile): *ogni persona ha diritto [...] di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio (c.d. right to be heard).*

Sentenza della CGUE del 18 dicembre 2008, Causa 349/07 (c.d. caso Sopropé): *ogniqualevolta l'amministrazione ponga in essere una qualche attività finalizzata all'adozione, nei confronti di un soggetto, di un atto potenzialmente pregiudizievole, tale soggetto deve essere messo nelle condizioni di poter validamente manifestare le proprie considerazioni difensive in merito agli elementi di fatto sui quali l'amministrazione reputa di dover basare la sua decisione.*

CGUE, Causa 349/07, sentenza del 18 dicembre 2008



Sentenze della Corte di cassazione nn. 26635 del 2009, 18184 del 2013, 19667 e 19668 del 2014:

contraddittorio procedimentale elevato a principio fondamentale immanente nell'ordinamento interno, il cui rispetto – in forza degli artt. 24 e 97 Cost., nonché dei detti artt. 41, 47 e 48 della Carta di Nizza – è necessario anche in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso.



Intervento delle Sezioni unite (Cass. SS. UU. n. 24823 del 2015, di cui in precedenza): l'art. 42 della Carta e le sentenze della CGUE in materia di contraddittorio preventivo devono trovare applicazione nelle fattispecie disciplinate, anche parzialmente, dal diritto dell'Unione, ma non al di fuori di esse.

Duplicità di regime del contraddittorio preventivo nell'ordinamento interno

- ❖ **Tributi c.d. non armonizzati:** non vi è una norma che generalizza, in capo all'Amministrazione finanziaria, l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente; possono trovare applicazione le singole disposizioni analizzate in precedenza.
- ❖ **Tributi c.d. armonizzati** (ovverosia quelli rientranti nella sfera di competenza del diritto dell'Unione europea, *e.c.* l'IVA): si applica l'art. 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e deve essere riconosciuto in via generale il c.d. *right to be heard* nel procedimento tributario. È richiesta la prova di resistenza solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità (*cfr.*, Cass. n. 701 del 2019).

Considerazioni critiche

- ❖ **Coordinamento normativo:** l'art. 1, l. n. 241 del 1990 (applicabile al procedimento tributario) statuisce che *l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta [...] dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*; l'anzidetta distinzione risulta dunque mal coordinata con la normativa interna.
- ❖ **Dottrina:** se si sostiene che il principio del contraddittorio (anche procedimentale) è corollario dei principi di uguaglianza e di non discriminazione (fonti UE), alla luce del quadro giuridico riportato nella presente ricostruzione, si deve ritenere che, attualmente, la duplicità di regime compromette quest'ultimi principi.
- ❖ **Corte costituzionale:** la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale (*cfr.* C. cost. n. 47 del 2023).

Riferimenti bibliografici per lo studio

TESAURO F.; *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, UTET, 2020, pp. 172-175.

FALSITTA G.; *Manuale di diritto tributario – parte generale*, CEDAM, 2020, pp. 517-522.

MELIS G.; *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2023, pp. 266-273.

CONTRINO A., DELLA VALLE E., MARCHESELLI A., MARELLO E., MARINI G., MESSINA S.M., TRIVELLIN M.; *Fondamenti di diritto tributario*, Wolters Kluwer – Cedam, 2020, pp. 413-416.

CARINCI A., TASSANI T.; *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2023, pp. 201-203.

INGRAO G.; *Teoria e tecnica dell'imposizione tributaria*, SGB, 2021, pp. 305-310.