

Capitolo II

Il contraddittorio procedimentale

Livia Salvini

Sommario: 1. Premessa. – 2. La delega. – 3. Le disposizioni rilevanti dei decreti delegati. – 4. Un tentativo di ricostruzione del nuovo sistema del contraddittorio. – 5. Alcune considerazioni conclusive.

1. Premessa

Ai fini di una trattazione scientifica, per comprendere e valutare le innovazioni apportate in materia di contraddittorio procedimentale, in attuazione della delega fiscale (l. n. 111/2023), dal d.lgs. n. 219/2023 che reca modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000) e dal d.lgs. n. 13/2024 in materia di accertamento tributario, sarebbe necessario partire dall'analisi dei numerosi aspetti problematici dell'ordinamento previgente, per stabilire se e come essi siano stati superati.

Tuttavia, una lunga trattazione del pregresso sarebbe *off topic* rispetto alle finalità di questa pubblicazione, che è quella di commentare, "a caldo", i punti salienti della riforma. Sembra quindi sufficiente da un lato rinviare – anche ai fini delle opportune citazioni – ad uno dei recenti contributi che riepiloga le vicende interpretative ed applicative del contraddittorio¹ e dall'altro ai passi salienti della motivazione della sentenza C. Cost. n. 47/2023 che, pur dichiarando inammissibile la questione ad essa sottoposta, ha affermato la improcrastinabilità di un intervento legislativo che razionalizzasse la materia, tutelando il contraddittorio che la Corte riconosce come vero e proprio diritto del contribuente, anche se soggetto nelle sue modalità applicative alla discrezionalità del legislatore².

Alla Corte era stato rimesso il sindacato, alla luce dell'art. 3 Cost., dell'art. 12, comma 7, Statuto, nella parte in cui non estende anche agli accertamenti c.d. "a tavolino" il diritto del contribuente a presentare deduzioni difensive, con la conseguente applicazione di tutte le tutele riconosciute dall'art. 12 (obbligo di attendere la scadenza del termine per la presentazione prime di emettere l'accertamento, obbligo di motivare l'atto in dissenso dalle osservazioni presentate). La Corte prende atto della circostanza

¹ BORGIA, *L'arduo percorso verso il riconoscimento della previsione generale della partecipazione difensiva nei procedimenti tributari*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2023, 960.

² La legge delega può considerarsi *in parte qua* la risposta al monito lanciato dalla Corte con questa sentenza: cfr. Dossier Senato di commento alla delega, doc. AC 1038-B, *sub* art. 17.

che, sebbene in mancanza di un principio generale, “*si è assistito a progressive e ripetute aperture del legislatore, che hanno reso obbligatorio, in un sempre più consistente numero di ipotesi, il contraddittorio endoprocedimentale*”; in premessa alla rassegna delle diverse fattispecie la Corte opportunamente osserva che “*si tratta di disposizioni specifiche, che prescrivono l’interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti differentemente declinati a seconda della dinamica istruttoria seguita dall’amministrazione e delle esigenze, di matrice tipicamente collaborativa o più prettamente difensiva, ad essa sottese*”. Distinzione, quest’ultima, che è bene ricordare in relazione a quanto si dirà sulle nuove disposizioni.

Alla frammentazione delle norme sul contraddittorio propria del diritto interno si contrappone la necessità, per le imposte regolate dal diritto UE, che l’A.F. attivi un’interlocuzione preventiva con il contribuente; l’invalidità dell’atto emanato senza attivazione del contraddittorio è però subordinata alla c.d. “prova di resistenza”, cioè all’allegazione delle ragioni, non meramente pretestuose, che il contribuente avrebbe potuto far valere ove il contraddittorio fosse stato regolarmente attivato.

In conclusione, la Corte rileva che “*il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, 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, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli*” e che esso, quale espressione del principio del giusto procedimento, “*esprime esigenze di carattere costituzionale*”. Tuttavia – e di qui la inammissibilità della questione di costituzionalità proposta – la varietà di moduli procedurali richiede l’intervento del legislatore “*che garantisca l’estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria*”³.

2. La delega

Questo *l’humus* su cui si innesta la delega, che:

- nell’art. 4, comma 1, lett. e) ed f) detta due principi qui rilevanti per quanto attiene le modifiche da apportare allo Statuto del contribuente:
- “*prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;*
 - “*prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità*”,

e che nell’art. 17, comma 1, lett. b), con riferimento alla disciplina dell’accertamento di tutte le imposte, comprese quelle degli enti territoriali, dispone di “*applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanziale*”.

³ Come era agevole prevedere (cfr. SALVINI, *Civiltà giuridica e diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino 2023, 233), la Corte ha dunque adottato una pronuncia sostanzialmente monitoria.

zialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

1) *previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;*

2) *assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni 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'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000⁴.*

La delega si muove dunque su due piani, da una parte prevedendo l'inserimento di un principio generale nello Statuto e dall'altro prevedendo l'applicazione di tale principio nella disciplina dell'accertamento delle imposte, in linea con le prescrizioni della Corte Costituzionale che, pur nell'affermazione della matrice costituzionale del diritto del contribuente al contraddittorio procedimentale, si era astenuta dal decidere in merito a causa della varietà di moduli procedimentali nei quali il contraddittorio si sarebbe potuto in concreto articolare⁴.

3. Le disposizioni rilevanti dei decreti delegati

Il d.lgs. n. 219/2023 ha inteso attuare, tra l'altro, i suindicati principi in via di modifica dello Statuto del contribuente, espressamente prevedendo che tutte le disposizioni dello Statuto stesso, tra cui quelle concernenti la garanzia del contraddittorio e l'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, valgono tanto per le amministrazioni statali, quanto per le regioni e gli enti locali (art. 1 comma 3 *bis*).

Viene poi introdotto nello Statuto un nuovo art. 6 *bis*, specificamente dedicato al contraddittorio, che dispone quanto segue:

"1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità⁵, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione".

Nel comma 3 dello stesso articolo si prevedono le modalità procedimentali (ma, come si vedrà, con importanti ricadute sostanziali) di esercizio del contraddittorio e

⁴ Sulla *ratio* e gli obiettivi, dichiarati e non, della delega v. le acute osservazioni di MASTROIACO, *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2023, 479.

⁵ Il vizio di annullabilità, sostanzialmente coincidente con la nullità già nota nel procedimento tributario, è stato introdotto dallo stesso decreto delegato aggiungendo allo Statuto l'art. 7 *bis*.

viene sancito il diritto all'accesso degli atti del procedimento amministrativo tributario, nei seguenti termini:

“Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo”⁶.

Infine, nel comma 4 si prevede che *“L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere”*.

Contestualmente viene abrogato l'art. 12 comma 7 dello Statuto che, come è ben noto, costituiva la previgente regola statutaria in tema di contraddittorio procedimentale, attribuendo al contribuente il diritto di presentare deduzioni difensive entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione⁷ e ponendo all'amministrazione l'obbligo di valutare le deduzioni presentate e di non emanare l'atto di accertamento prima della scadenza di tale termine, salvo casi di motivata urgenza⁸.

La disciplina procedimentale della nuova regola generale statutaria è stata inserita dal d.lgs. n. 13/2024 all'interno del d.lgs. n. 218/1997, relativo all'adesione del contribuente all'accertamento⁹. In particolare, l'art. 1 d.lgs. n. 13/2024 introduce nell'art. 1 d.lgs. n. 218/1997, relativo all'adesione agli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, sul valore aggiunto, di registro, di successione e donazione, ipocatastali, un comma 2 bis che recita *“Lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio”*.

⁶ Con ulteriore previsione viene disciplinato il caso in cui il termine di sessanta giorni per contraddire venga a scadenza dopo il termine di decadenza per l'emissione dell'atto impositivo ovvero nei centoventi giorni anteriori a tale data di scadenza; in questo caso tale ultima data è prorogata di centoventi giorni.

⁷ Con le modifiche apportate al d.lgs. n. 218/1997 (art. 5 quater) viene reintrodotta la facoltà del contribuente di aderire al processo verbale. Tale adesione è però consentita solo con integrale accettazione del medesimo o con la mera correzione di “errori manifesti” (art. 5 ter).

⁸ L'abrogato comma 7 prevedeva, nella sua ultima parte, che per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali si applicassero le disposizioni dell'art. 11 d.lgs. n. 374/1990: in base a questo rinvio il termine di sessanta giorni era ridotto a trenta. L'Agenzia delle Dogane si è premurata di precisare che, anche in virtù del fatto che le procedure di controllo doganale sono disciplinate dal diritto unionale, e che questo prevede che debba essere accordato all'interessato un termine ragionevole per contraddire, resta fermo nella specifica materia il termine di trenta giorni previsto dall'art. 11 cit., quale norma speciale che prevale sulla norma generale dell'art. 6 bis dello Statuto (circ. n. 2/2024).

⁹ Con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024. L'art. 6 bis Statuto è invece entrato in vigore il 18 gennaio 2024, il che comporta non necessarie complicazioni procedurali transitorie per il mancato allineamento tra vigenza del principio e vigenza delle norme che ne disciplinano l'applicazione.

torio preventivo previsto dall'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni. L'invito alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione è in ogni caso contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo".

Viene anche modificato l'art. 5 d.lgs. n. 218/1997, che disciplina le modalità con le quali l'Agenzia dà avvio al procedimento di adesione per le imposte sui redditi e l'IVA, prevedendo che "L'ufficio di iniziativa, nei casi di cui all'articolo 6-bis, comma 2, della legge n. 212 del 2000, contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di cui all'articolo 6, gli comunica un invito a comparire nel quale sono indicati" gli stessi elementi già previsti per l'invito a comparire, tra cui i periodi di imposta suscettibili di accertamento, le imposte dovute con le relative motivazioni e la convocazione per la definizione¹⁰.

Le modifiche hanno anche interessato l'art. 6, che disciplina l'adesione su iniziativa del contribuente; tali modifiche hanno previsto che egli possa presentare istanza di accertamento con adesione prima dell'impugnazione dell'atto tanto nei casi in cui si applica il contraddittorio preventivo, quanto nei casi in cui esso non si applica¹¹. È stato inoltre aggiunto un comma 2 ter per il quale "È fatta sempre salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento".

Ed infine, nell'art. 7 il nuovo comma 1 quater prevede che "Nel caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dal contraddittorio preventivo ai sensi dell'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente, ai sensi del suddetto articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o rettifica ovvero dell'atto di recupero".

4. Un tentativo di ricostruzione del nuovo sistema del contraddittorio

I primi giudizi espressi su questa riforma si dividono nettamente tra chi vi ravvisa un decisivo rafforzamento della tutela del contribuente e chi invece sottolinea il sostan-

¹⁰ Analoga previsione è stata inserita nell'art. 11 relativo all'adesione agli accertamenti delle altre imposte indirette.

¹¹ Analoga previsione è stata inserita nell'art. 12 relativo all'adesione agli accertamenti delle altre imposte indirette.

ziale arretramento rispetto alla sia pur parziale tutela assicurata dall'art. 12, comma 7, Statuto¹².

Esaminiamo allora il sistema di tutela del contraddittorio che emerge dalle disposizioni sopra indicate che lo riguardano direttamente e da altre che vi fanno da contorno, quale base per la formulazione di alcune considerazioni.

L'art. 6 *bis* Statuto, comma 1, sancisce il diritto – a fronte della sanzione di annullabilità dell'atto impositivo – del contribuente ad un contraddittorio che deve precedere (la notifica di) “*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi gli organi delle giustizia tributaria*”¹³. Una tutela ad ampio spettro nei confronti di tutti gli atti impositivi, tranne quelli di cui al comma 2¹⁴, che dovrebbe comprendere in linea di principio anche il diniego (tacito o espresso) di rimborso; ricomprensione però che appare subito smentita dal successivo comma 3 o quantomeno dalla applicazione del principio ad opera del legislatore delegato, dal momento che non viene sancito l'obbligo dell'ufficio

¹² Ad esempio dei diversi orientamenti possono citarsi: MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il “giusto procedimento tributario”*, in *Il Fisco*, 2023, 1318 e Id., *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario*, in *Il Fisco*, 2024, 221; GIOVANARDI, *Diritto al contraddittorio anticipato o obbligo di contraddire anticipatamente? Un nodo da sciogliere nella riforma fiscale*, in *PSOA Quotidiano*, 2023.

¹³ Va senz'altro commentata positivamente l'assenza della previsione dell'onere del contribuente di fornire la c.d. “prova di resistenza” di matrice comunitaria, recepita dal previgente art. 5 *ter* d.lgs. n. 218/1997.

¹⁴ Come si è visto sopra si tratta degli atti automatizzati, “sostanzialmente automatizzati”, ecc. che dovranno essere individuati con decreto del MEF. Le prime anticipazioni sul contenuto di tale decreto (TROVATI, *Ruoli, cartelle, avvisi: deroghe a tutto campo per il contraddittorio*, in *Il Sole24Ore* 8 febbraio 2024) non sono affatto tranquillizzanti sul rispetto del principio del contraddittorio: sarebbero infatti ricompresi tra le deroghe gli accertamenti parziali (in sostanziale continuità con quanto previsto dal previgente art. 5 *ter*, comma 2, d.lgs. n. 218/1997 che costituiva la disposizione “para generale” in materia di contraddittorio – v. oltre nel testo) ed anche “ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria o da altro ente impositore che sia basato esclusivamente su fatti che il personale dell'amministrazione o dell'ente attesta siano avvenuti” (qualunque cosa ciò voglia significare). Sotto il profilo sistematico, si può rilevare in proposito che l'ambito lasciato dallo Statuto alla discrezionalità tecnica del MEF appare particolarmente ampio, specie laddove utilizza l'avverbio “sostanzialmente” con riferimento agli atti automatizzati. Naturalmente tale discrezionalità non sottrae l'emanando decreto al sindacato giurisdizionale, sotto il duplice profilo del rispetto dei criteri di delega normativa e della tutela del diritto al contraddittorio in quanto espressione di esigenze di carattere costituzionale. La perdurante mancata emanazione del decreto ha comportato due conseguenze. La prima è che, secondo un atto di indirizzo del 29 febbraio 2024 del Dipartimento finanze del MEF, poiché il diritto del contribuente al contraddittorio secondo le nuove norme non può essere esercitato finché non venga emanato il decreto sulle fattispecie escluse e comunque finché non entrino in vigore anche le nuove norme sull'adesione all'accertamento, fino al 30 aprile 2024 l'art. 6 *bis* comma 1 non si applica. La seconda conseguenza è che è dovuto intervenire sul punto il legislatore, per sopperire alla evidente improduttività di effetti giuridici dell'atto di indirizzo, sancendo che le disposizioni dell'art. 6 *bis* Statuto non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 (art. 7 d.l. n. 39/2024).

di predisporre uno "schema di atto" anche per il diniego di rimborso e, più a monte, non viene minimamente modificata la disciplina del silenzio-rifiuto.

Si deve notare subito lo spostamento dell'oggetto della tutela rispetto all'art. 12, comma 7, contestualmente abrogato: quest'ultimo collocava il contraddittorio, da attuarsi mediante le osservazioni, a valle del compimento dell'attività istruttoria (dopo il processo verbale di constatazione), mentre il nuovo principio lo colloca a monte – ma in stretta prossimità, come chiarisce il successivo comma 3 – dell'emissione dell'atto impositivo. Un semplice cambio di prospettiva, se si vuole, dato che il contraddittorio in ogni caso si colloca in un momento logicamente e cronologicamente intermedio tra l'attività istruttoria e l'emissione (eventuale) dell'atto impositivo, ma un cambio gravido di conseguenze, come si dirà.

Il contraddittorio deve essere, come prescrive l'art. 6 *bis*, comma 1, "informato ed effettivo". L'effettività va posta in relazione alle norme che disciplinano i comportamenti dell'ente impositore, quale *in primis* l'obbligo di instaurazione del contraddittorio a pena di annullabilità dell'atto impositivo, la fissazione di un congruo termine per l'esercizio del contraddittorio, l'obbligo di motivazione sulle osservazioni non accolte (c.d. motivazione rafforzata), anche se tale ultimo obbligo non appare dotato di specifica sanzione¹⁵. Ma, per quanto qui più interessa, l'effettività va posta anche in relazione con la "informazione" del contribuente in ordine ai rilievi che l'ufficio impositore intende muovergli. Ed è proprio il modo in cui tale informazione viene garantita il punto maggiormente rilevante di questa riforma, ad avviso non solo di chi scrive, ma anche dei primi commenti sul nuovo sistema.

Riprendendo solo per migliore intellegibilità del discorso i principi e le distinzioni cardini del contraddittorio quale istituto diretto ad assicurare la partecipazione del contribuente, si deve ricordare in primo luogo che la finalità di tale partecipazione è comune al contribuente stesso e all'ufficio impositore, ed è quella alla individuazione in termini obbiettivi e aderenti a legge del presupposto impositivo e della determinazione dell'imposta dovuta. Tale equidistanza¹⁶ deve però confrontarsi col fatto che il sistema

¹⁵ Questa lacuna appare difficilmente spiegabile, avendo il d.lgs. n. 219/2023 contestualmente introdotto nello Statuto la specifica previsione delle diverse forme di invalidità degli atti impositivi, se non – si può temere – in un'ottica svalutativa di tale specifico obbligo motivazionale, in continuità con quanto attualmente affermato dalla giurisprudenza con riferimento all'art. 12, comma 7. È ben vero, in proposito, che l'art. 7 *bis* Statuto sulla annullabilità degli atti impositivi ricomprende tra le relative cause la violazione delle norme sulla partecipazione del contribuente, ma potrebbe ritenersi che tale riferimento valga solo a raccordare l'art. 7 *bis* con la previsione di annullabilità recata dal comma 1 dell'art. 6 *bis* per il caso in cui manchi del tutto l'invito al contraddittorio. E del resto la specifica indicazione dei vizi di invalidità nell'attuale Statuto rende certamente più agevole l'applicazione della regola generale per cui le invalidità possono essere pronunciate solo ove espressamente previste.

¹⁶ L'art. 12, comma 7, Statuto riconduceva il contraddittorio al principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, di cui all'art. 10 Statuto. Tale riferimento non è più presente nell'art. 6 *bis*.

impositivo (delle imposte sui redditi e dell’IVA) pone a carico del contribuente l’onere di dichiarare gli elementi rilevanti ai fini della determinazione dell’imposta dovuta, di liquidarla e di versarla spontaneamente; con la conseguenza che l’attività dell’amministrazione consiste nel controllo degli adempimenti del contribuente e nella irrogazione delle sanzioni in caso di violazione. In questo sistema la partecipazione del contribuente è prevista con una duplicità di funzioni: o per fornire all’amministrazione elementi utili al controllo finalizzato all’accertamento nei suoi confronti; o per fornire elementi utili al controllo finalizzati alla dimostrazione della legittimità degli adempimenti effettuati, con finalità *lato sensu* difensiva¹⁷. A questa duplicità di funzioni corrisponde (o finora corrispondeva) una chiara bipartizione di schemi procedurali. Nel primo caso, la partecipazione è disciplinata dalle norme che attribuiscono agli uffici i poteri istruttori e il contribuente – se l’ufficio decide, nella sua discrezionalità, di esercitare uno dei poteri che comportano la partecipazione del contribuente – è obbligato a partecipare a pena di sanzioni dirette e indirette; nel secondo caso, la partecipazione è facoltativa e l’amministrazione è sanzionata (con l’invalidità dell’atto impositivo) se non ha messo il contribuente in grado di partecipare nei modi e nei tempi previsti dalla legge.

Si può notare subito che questa bipartizione era stata già “inquinata” dall’art. 5 *ter* d.lgs. 218/1997 introdotto nel 2019 (e abrogato dal d.lgs. n. 13/2024) per il quale, prima di emettere un avviso di accertamento, l’ufficio deve notificare al contribuente l’invito a comparire per avviare il procedimento di accertamento con adesione; in caso di mancato accoglimento dei chiarimenti forniti nel corso del contraddittorio è imposto all’amministrazione un obbligo di motivazione rinforzata. La Corte Costituzionale, nella sent. n. 47/2023, accomuna questa forma ambigua di partecipazione a quelle dirette ad assicurare il contraddittorio, evidenziando “*come essa denoti un’evoluzione del sistema tale per cui l’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale non costituisce più un’ipotesi residuale, ma aspira ad assurgere a principio generale*” ed osservando che le modalità ed effetti del contraddittorio nell’ordinamento sono “*differentemente declinati a seconda della dinamica istruttoria seguita dall’amministrazione e delle esi-*

¹⁷ “*Il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, 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, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli*” (C. Cost. n. 47/2023). Secondo la Relazione illustrativa al d.lgs. 219/2023 “*Il contraddittorio ha anche una funzione di completamento dell’attività amministrativa, costituendo una “finestra” attraverso la quale completare, comunque, la fase istruttoria e predecisoria, acquisendo le informazioni dal soggetto amministrato. Quest’ultimo infatti, in materia tributaria, è il depositario delle informazioni sulla sua realtà economica, che potrebbe decidere di ostendere e condividere. Il diritto-dovere di contraddittorio, elemento costitutivo indefettibile della buona amministrazione per uno Stato di diritto moderno e avanzato, deve, pertanto, avere una attuazione generalizzata ma proporzionata, tale da consentire il raggiungimento dei suoi scopi, con un ottimale bilanciamento con l’esigenza di efficienza dell’attività amministrativa.*”

genze di matrice tipicamente collaborativa o più prettamente difensiva, ad esse sottese¹⁸.

Nell'art. 12, comma 7, Statuto la "informazione" del contribuente sulle contestazioni che l'amministrazione intendeva muovergli si concretava nel processo verbale di constatazione redatto al termine della verifica fiscale, atto che poteva considerarsi, nella maggior parte dei casi, conclusivo della fase istruttoria. Nell'estendere e generalizzare il contraddittorio obbligatorio, il legislatore aveva di fronte due possibilità: o prevedere la redazione di un atto conclusivo delle attività di controllo che ne indicava i risultati, anche laddove fossero stati esercitati poteri diversi da quello di accesso, ispezione e verifica, oppure prevedere che la "informazione" del contribuente ai fini di un effettivo contraddittorio si realizzasse mediante una "anteprima" dell'atto impositivo. Questa seconda è stata la scelta del legislatore della riforma, che ha procedimentalizzato l'esercizio del contraddittorio prevedendo, nell'art. 6 *bis*, comma 3, l'obbligo dell'ufficio di notificare al contribuente uno "schema" dell'atto¹⁹. Scelta, si sottolinea, del legislatore delegato: la delega infatti parla di semplice "proposta di accertamento" e non di "schema di atto" già predisposto.

La differenza tra le due diverse soluzioni non è meramente formale. Certamente, la redazione di un apposito atto conclusivo della fase istruttoria nei casi in cui non è obbligatoria la redazione di un processo verbale di constatazione costituirebbe un sensibile aggravio operativo per gli uffici. Tuttavia, ciò consentirebbe di porre le osservazioni del contribuente in un piano di parità rispetto al materiale probatorio acquisito dall'ufficio ai fini della valutazione complessiva da operare al termine dell'istruttoria, nella fase della decisione²⁰. Si noti, al riguardo, che la tradizionale distinzione, nell'ambito del procedimento amministrativo, tra fase istruttoria e fase decisionale trova un preciso riscontro nell'art. 7, comma 1, Statuto, riscontro rafforzato dalla sua nuova for-

¹⁸ Come osservato da MASTROIACOVO, *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. Cost.*, 2023, 604, potrebbe essere proprio questa ambiguità di fondo a non aver consentito alla Corte la chiara individuazione della matrice costituzionale del diritto al contraddittorio, facendo discendere – senza specifiche argomentazioni – la sua rilevanza dal principio del giusto procedimento; principio codificato nell'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'UE ma dalla non certa derivazione costituzionale. Va anche rilevato, tuttavia, che la questione posta alla Corte era quella della violazione dell'art. 3 Cost., il che ha reso sufficiente in via comparativa un esame delle diverse norme speciali sul contraddittorio e la constatazione dell'assenza di un principio generale senza necessità di individuazione di altri principi costituzionali violati. L'art. 41 cit. che sancisce il diritto ad una buona amministrazione riconosce anche il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che l'amministrazione adotti nei suoi confronti una decisione pregiudizievole.

¹⁹ Schema che, come dicono già le prime esperienze applicative, è in tutto e per tutto uguale ad un atto "definitivo", salve le avvertenze di rito ai sensi dell'art. 6 *bis* Statuto e dell'art. 5 d.lgs. n. 218/1997.

²⁰ Collocandolo dunque, come pure prevede la Relazione illustrativa, nella fase istruttoria e pre-decisoria.

mulazione, che prevede: “*Gli atti dell’amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*”. La nuova formulazione aggiunge alla previgente la indicazione dei mezzi di prova e la precisazione che su di essi “si fonda”²¹ la decisione.

La scelta concretamente adottata dello “schema di atto” impositivo invece colloca decisamente le osservazioni del contribuente in una fase avanzata di decisione, apparendo esse funzionali principalmente alla adesione all’accertamento, come è fatto palese dalla circostanza che la partecipazione in contraddittorio trova la sua disciplina procedimentale non nei testi sull’accertamento delle imposte (d.p.r. n. 600/1973 e d.p.r. n. 633/1972, tra gli altri), bensì in quello appunto dedicato all’adesione (d.lgs. n. 218/1997). Si tratta di una scelta, vale la pena di sottolineare subito, anche in questo caso propria esclusivamente del legislatore delegato, perché l’art. 17 legge delega (v. sopra *sub* 1.) non prevedeva affatto che il contraddittorio dovesse essere disciplinato in uno con l’adesione del contribuente, collocando anzi i relativi principi tra quelli relativi alla “*revisione dell’attività di accertamento*”²².

Prima però di proseguire questo discorso occorre spendere una parola sul diritto di accesso agli atti del procedimento di accertamento che non siano già a conoscenza del contribuente, diritto finalmente²³ riconosciuto dall’art. 6 *bis*. Il riconoscimento appare però un mero *flatus vocis*, perché l’art. 6 *bis*, comma 3, lo pone letteralmente in termini alternativi rispetto alla presentazione delle osservazioni, prevedendo che l’ufficio assegni al contribuente un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni “*ovvero*”, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Pertanto l’accesso non è affatto finalizzato ad un contraddittorio informato, ma è – incredibilmente – ad esso alternativo. Né si dica che l’uso della disgiuntiva è un mero refuso o che è suscettibile di interpretazione *in bonam partem*, perché manca nello Statuto o altrove qualsiasi previsione di un prolungamento, o meglio sospensione, dei termini per proporre le controdeduzioni nel caso in cui sia stato richiesto l’accesso e finché esso non sia stato consentito: ciò dimostra chiaramente che, per il legislatore, controdeduzioni e accesso non possono cumularsi.

La scelta di inserire il contraddittorio obbligatorio nella disciplina dell’adesione all’accertamento non è evidentemente solo topografica: è nella sostanza la scelta di favorire la finalizzazione del contraddittorio all’accordo con l’amministrazione. Anche me-

²¹ La previgente formulazione era: “*che hanno determinato*”.

²² E sebbene possa ritenersi che i procedimenti di adesione rientrino nell’attività accertativa, è indubbio che la delega non faccia alcuno specifico riferimento al d.lgs. n. 218/1997 o ai procedimenti di adesione da esso disciplinati. Il termine “adesione” di cui alla rubrica dell’art. 17 si riferisce all’adempimento collaborativo.

²³ Sulle ragioni del mancato riconoscimento del diritto all’accesso prima della notifica dell’atto impositivo v. per tutti BORGIA, *op. loc. cit.*

dianche la riformulazione delle originarie bozze di decreto, si è cercato assai faticosamente di raggiungere questo fine salvaguardando però, sebbene in termini molto relativi, anche la funzione meramente difensiva del contraddittorio. Ciò appare evidente fin dall'art. 1 d.lgs. n. 218/1997, laddove si prevede che la trasmissione dello schema di atto, nei casi previsti dall'art. 6 *bis* Statuto, con l'invito alla formulazione di osservazioni, contiene anche l'invito alla presentazione dell'istanza di accertamento con adeguati termini (contro i sessanta minimi per presentare le osservazioni) per presentare l'istanza (art. 6, comma 2 *bis*). L'istanza può comunque essere presentata anche dopo la notifica dell'atto impositivo (nel caso, tipicamente, in cui il contribuente opti per la presentazione delle osservazioni e queste non siano accolte dall'ufficio), ma in questo caso entro quindici giorni e con sospensione dei termini per ricorrere di soli trenta giorni.

Anche nel nuovo sistema l'ufficio ha facoltà di proporre di iniziativa, mediante invito a comparire²⁴, l'adesione al contribuente (art. 5) e comunque, a chiusura di questo articolato sistema, è sempre fatta salva la facoltà delle parti di accordarsi per dare corso al procedimento di adesione ove i relativi presupposti emergano dalle osservazioni presentate.

In tutto questa articolata procedimentalizzazione emerge un grande assente: l'accoglimento delle osservazioni del contribuente con la conseguente archiviazione dello "schema di atto", ovvero il ridimensionamento della pretesa formalizzata nello schema al di fuori del procedimento di adesione. Sembra infatti che il sistema, per come è scritto²⁵, preveda un'alternativa secca: o emissione dell'atto impositivo sulla base dello schema, o adesione del contribuente. La formulazione delle osservazioni, in questa logica, vale essenzialmente a vincolare il contribuente, almeno sotto un duplice profilo. Se decide di non scegliere la via dell'adesione immediatamente, ma di presentare le osservazioni, può sì, come illustrato, presentare l'istanza successivamente, dopo l'emissione dell'atto: in questo caso, tuttavia, l'ufficio non è tenuto a prendere in considerazione ai fini dell'adesione "fatti" diversi da quelli addotti con le osservazioni (art. 7, comma 1 *quater*). Ed inoltre, se si giunge alla fase contenziosa e risulta vittorioso sulla base di documenti che non ha prodotto in sede amministrativa, il contribuente non avrà diritto alla rifusione delle spese giudiziali (art. 15 d.lgs. n. 546/1992 come modificato dal d.lgs. n. 220/2023).

5. Alcune considerazioni conclusive

I contribuenti e i professionisti che li assistono ben conoscono i dilemmi che spesso accompagnavano la decisione se presentare o meno osservazioni al processo verbale di constatazione *ex art.* 12, comma 7 Statuto. Converrà "sparare le cartucce" di-

²⁴ Che deve comunque essere notificato anche a seguito di istanza del contribuente.

²⁵ Ovviamente bisognerà attendere il consolidarsi della prassi per esprimere un'opinione definitiva sul punto.

fensive tutte e subito, o converrà attendere il processo? Le osservazioni saranno utilizzate dall'ufficio per correggere a favore del contribuente gli errori commessi nel pvc o addirittura per archiviarlo, oppure per meglio argomentare le proprie pretese in vista del processo?

La riforma che si commenta prende una posizione precisa, incentivando la ostensione delle reciproche posizioni in sede amministrativa, da un lato imponendo all'amministrazione di formulare lo schema di atto, dall'altro vincolando, nella misura del possibile, il contribuente alle osservazioni presentate in contraddittorio e ai "fatti" ivi dedotti. Lo *spatium deliberandi* concesso al contribuente per richiedere l'adesione viene ridotto e il procedimento di adesione che si svolge o che si dovrebbe svolgere in sede amministrativa rende ormai superflua la mediazione in sede di processo²⁶.

Queste considerazioni relative allo specifico tema affrontato andrebbero inquadrare in considerazioni di ben più ampio respiro. Ci si può qui limitare ad osservare che tutta la riforma dello Statuto del contribuente – in modo, beninteso, meritorio – è diretta al rafforzamento della natura provvedimentoale dell'atto di accertamento (completezza della motivazione, immodificabilità dei fatti e mezzi di prova posti a fondamento dell'atto, regime delle invalidità, rilevanza di tutti i vizi dell'attività istruttoria), con conseguente probabile mutamento "strisciante" dell'oggetto del processo tributario dando prevalenza dell'impugnazione sul merito. La sede privilegiata della definizione del merito, in questa ottica, è appunto la sede procedimentale, dove la partecipazione del contribuente è meno intesa come anticipata difesa, e più come collaborazione alla corretta e condivisa determinazione dell'obbligazione tributaria. Il che senz'altro può contribuire alla tanto desiderata ed opportuna deflazione del "contenzioso" (come ancora – o già? – lo chiama la rubrica del d.lgs. n. 220/2023) tributario.

Questo indirizzo contrasta con il principio del contraddittorio, come riconosciuto dalla Corte Costituzionale? Riterrei di no. Come si è visto, infatti, la Corte non tiene distinte, ma anzi accomuna le due diverse finalità del contraddittorio, quella "difensiva" e quella di collaborazione all'attività impositiva dell'amministrazione. Il che va inquadrato, a livello più generale, nel fatto che la tutela del contraddittorio viene (ancora) ricondotta, nell'ordinamento interno, a quella del "giusto procedimento amministrativo", anziché a quella del diritto di difesa. Si deve però prendere atto, al fine di valutare – non tanto in termini di legittimità, quanto in termini di opportunità – l'opera del legislatore, che la attesa codificazione di un generale diritto del contribuente al contraddittorio è stata accompagnata da una sua marcata strumentalità all'esercizio dell'attività autoritativa. E che questa "impronta" al contraddittorio è stata data dal legislatore delegato, privilegiandola rispetto alle altre possibili sulla base delle ampie norme di delega.

²⁶ INGRAO, *Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale*, in *Riv. Dir. Trib. online*, 2024.