

Le possibilità del contraddittorio in sede di verifica nello scenario dello Statuto del contribuente: esiste un «principio del contraddittorio» con proprietà estensive?

di Fabio Carrirolo

È ormai un fatto acquisito, nella prassi degli operatori, che la «pretesa tributaria» - cioè l'ipotesi formalizzata dagli uffici fiscali a seguito di attività di controllo - può essere oggetto di definizione in contraddittorio. Si tratta, anzi, di una via generalmente ritenuta preferibile dall'amministrazione, giacché mediante la definizione «in adesione» può essere evitato il protrarsi di incertezze e «diseconomie» che inevitabilmente si accompagna al contenzioso tributario.

Se pure, in un sistema che fonda i recuperi non su «certezze», bensì su ricostruzioni presuntive, non è possibile negare ai contribuenti il diritto di difendersi in sede giurisdizionale, occorre considerare che una valida difesa può essere approntata anche in sede precontenziosa, irrobustendo la qualità e la quantità dei riscontri da fornire agli uffici. Ciò, anche a beneficio delle attività dell'organismo pubblico, che mediante l'attivazione dell'autotutela e dell'adesione può mettere a punto la propria linea ed evitare vertenze inutili.

Il dialogo tra contribuenti e Fisco è quindi favorito dal legislatore e dalla prassi ufficiale, e fornisce evidenti vantaggi nella definizione preventiva delle controversie: il problema che si intende qui sollevare, è se sia desumibile dall'ordinamento la presenza di un «principio del contraddittorio» che permea il mondo dei rapporti tra contribuenti e amministrazione, al di là dello specifico ambito dell'accertamento con adesione.

La partecipazione del contribuente nelle prime fasi dell'attività istruttoria e nella verifica

La partecipazione del contribuente in sede di verifica fiscale assume una particolare importanza nella prospettiva della predisposizione della linea difensiva da adottare nei confronti del Fisco, con la possibilità di far rilevare vizi procedurali in grado di causare l'invalidità del successivo atto di accertamento.

In tale prospettiva, occorre rammentare che è facoltà dei contribuenti la presentazione di istanze di archiviazione del verbale sulla base delle «criticità» evidenziate, anche dando impulso all'esercizio dei poteri di autotutela dell'Amministrazione mediante ricorso al Garante del contribuente¹.

Particolarmente importante è il contraddittorio nel corso dell'attività di verifica, che, benché non esplicitamente reso obbligatorio dalle norme e finalizzato più alla collaborazione che alla difesa del contribuente², può garantire a quest'ultimo una serie di possibilità supplementari rispetto a quelle normativamente previste.

Secondo una posizione espressa però in sede di merito, l'esercizio di una fase «contraddittoria» deve caratterizzare anche la verifica fiscale, nell'ambito della quale la redazione del processo verbale giornaliero ha la finalità di garantire al contribuente la possibilità di interloquire nell'attività accertativa sin dalla sua fase iniziale (la violazione di tale onere è idonea, secondo tale orientamento giurisprudenziale, a generare un vizio procedurale che si riflette sulla legittimità dell'avviso di accertamento)³.

¹ A norma dell'art. 13, sesto comma, dello Statuto, «*il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione*».

² Cfr. Cass. 23.7.1999, n. 7694, 27.10.2000, n. 14200, e 3.3.2001, n. 3218: in tali pronunce la S.C., premettendo che l'attività di accesso e verifica non è di per sé retta dal principio del contraddittorio, ha escluso che l'omessa contestazione al contribuente delle irregolarità quotidianamente accertate in sede di redazione dei verbali giornalieri potesse comportare l'illegittimità dell'avviso di accertamento.

³ Cfr. a tale riguardo la sentenza della C.T.C. n. 3170 del 22.3.2005.

È comunque un fatto acquisito nella prassi operativa degli Organismi di controllo (Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) che – mediante i verbali giornalieri e, conclusivamente, il verbale di verifica – occorre tener conto di tutte le circostanze, fatti, notizie o dichiarazioni a qualunque titolo ricevute, formulate o recepite dai verificatori, con ciò ammettendo e rendendo di fatto «normale» lo svolgimento del contraddittorio in sede di verifica.

Le osservazioni *post verifica* del contribuente

Come è noto, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente, ai sensi dell'art.12, settimo comma, dello *Statuto del contribuente*, può comunicare entro 60 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.

Tale facoltà difensiva in capo al contribuente risulta coerente con le possibilità che lo stesso può esercitare nell'ambito dell'accertamento con adesione, a norma dell'art. 6, primo comma, del D.Lgs. n. 218/1997, attivando la procedura di adesione al termine delle operazioni di accesso, delle ispezioni o delle verifiche.

La previsione di un termine iniziale per l'accertamento sembra attestare la presenza (nella giurisprudenza e nella stessa prassi interpretativa dell'amministrazione) di un principio del contraddittorio «generalizzato», promanante soprattutto dallo *Statuto* del 2000.

In tale prospettiva, anche in considerazione dell'interesse della P.A. a rimuovere da subito gli effetti di un'attività viziata o infondata, improduttiva o «temeraria» (e quindi facilmente generatrice di contenzioso), è stata accordata ai contribuenti la facoltà di produrre delle osservazioni in relazione ai rilievi e alle modalità attuative del controllo, dopo la consegna del pvc.

Dopo la chiusura della verifica, si apre pertanto una fase subprocedimentale della durata di 60 giorni, la cui finalità è di valutare la legittimità dell'operato dei verificatori. In tale periodo, la sospensione dell'attività di accertamento sta a significare che l'ufficio ha l'obbligo di effettuare un esame critico del verbale prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non potendosi limitare a

ricepire acriticamente il verbale stesso senza tener conto delle osservazioni, delle valutazioni e delle interpretazioni dissenzienti effettuate dal contribuente.

La possibilità di derogare al termine iniziale è condizionata dalla presenza di condizioni particolari di urgenza, le quali devono essere accompagnate da un'adeguata motivazione⁴.

Si rammenta a tale riguardo l'importanza che la motivazione in generale riveste in seno al procedimento di accertamento, ai fini della legittimità dello stesso, legandosi peraltro alla sfera probatoria e quindi alla possibilità per l'ufficio di «convincere» l'amministrazione stessa e (in prospettiva) i giudici tributari. Come è noto, la motivazione omessa o carente inficia la legittimità dell'atto: con riguardo alla problematica che qui interessa, oltre a una valida motivazione riferita all'atto impositivo, dovrà sussistere anche una valida motivazione nel comportamento dell'ufficio, consistente nel dar luogo ad accertamento anticipato.

L'adesione *ante* accertamento

Nel caso in cui l'iniziativa per l'accertamento con adesione sia assunta dal contribuente dopo la consegna del verbale di verifica, la base naturale del contraddittorio è costituita dagli elementi fiscalmente rilevanti indicati dal verbale stesso, nonché dagli altri eventuali elementi a conoscenza dell'Amministrazione, manifestati nell'invito al contraddittorio.

La previsione dell'adesione su iniziativa della parte privata ha il senso di dare impulso all'attività di accertamento, consentendo alla stessa di procedere più celermente ed evitando il rischio del contenzioso, mediante la formalizzazione di un'«ipotesi» condivisa anche dal contribuente.

L'esito negativo del contraddittorio può condurre, per l'ufficio, alla definizione e notificazione dell'avviso di accertamento, il quale potrebbe costituire una nuova base per l'attivazione di un ulteriore *step* procedimentale volto alla definizione in

⁴ La Corte Costituzionale è intervenuta, con la propria ordinanza n. 244 del 2009 (giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale - camera di Consiglio dell'8.7.2009, decisione del 16.7.2009, deposito del 24.7.2009), sulla questione della possibilità di non osservare, a determinate condizioni, il periodo di 60 giorni prima dell'emanazione/notificazione dell'avviso di accertamento.

contraddittorio della pretesa fiscale (mediante la presentazione di una nuova istanza di adesione).

Giacché l'istanza è rivolta avverso il processo verbale di constatazione - atto meramente istruttorio (subprocedimentale) e non autonomamente impugnabile - la presentazione della stessa non genera alcuna sospensione dei termini per l'impugnazione: deve ritenersi, tuttavia, che qualora l'ufficio dia seguito all'istanza instaurando il contraddittorio e tale momento di confronto si concluda negativamente, il contribuente *«non avrà più la possibilità di utilizzare la procedura di definizione con adesione nel caso di successivo avviso di accertamento relativo al medesimo periodo d'imposta, atteso che l'art. 6, secondo comma, non consente di proporre istanza di definizione nel caso in cui l'accertamento notificato sia stato preceduto da invito a comparire»*⁵.

Il contraddittorio e la sua omissione in relazione alla validità dell'atto

Benché il contraddittorio sia ormai generalmente assunto come forma «normale» di definizione e risoluzione delle vertenze tributarie (scaturite da un'attività istruttoria posta in essere dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza), il suo mancato esperimento non dà luogo ad alcuna ipotesi di invalidità dell'avviso di accertamento.

Occorre però considerare che sono numerosissime le istruzioni di prassi nelle quali lo strumento dell'adesione viene individuato come la «via maestra» per la gestione dell'accertamento, mediante l'invio diretto da parte degli uffici dell'invito al contraddittorio.

Guardando alla L. n. 212/2000, si può rilevare che le norme ivi contenute, con la funzione «garantistica» di consentire il contraddittorio tra contribuenti e Fisco, prevedono esplicite cause di nullità dell'atto emesso solo in particolari fattispecie e precisamente:

– nel caso in cui, all'interno di un microprocedimento, la norma di legge faccia discendere dalla mancanza del contraddittorio l'inversione dell'onere della prova a favore dell'Amministrazione (vedasi l'art. 12, settimo comma, dello *Statuto*: in

⁵ Cfr. circ. Assonime n. 2 del 19.1.1998.

particolare, tale circostanza può risultare cruciale in materia di presunzioni *iuris tantum* previste dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, in caso di utilizzo di dati derivanti da accessi bancari);

– nel caso di iscrizione a ruolo emessa a seguito di controllo formale eseguito ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, senza che il contribuente sia stato inviato a fornire i previsti chiarimenti (art. 6, quinto comma, dello *Statuto*).

In mancanza di un'espressa comminatoria di nullità, sembra che l'iscrizione a ruolo effettuata a titolo definitivo per omessa impugnazione dell'avviso di accertamento, in assenza di convocazione del contribuente, non sia suscettibile di determinare la nullità *ab origine* dell'atto.

Al di fuori dei casi tassativamente indicati nello *Statuto*, lo stesso non prevede, né fa discendere ipotesi di illegittimità/nullità di atti amministrativi, in caso di mancato svolgimento del contraddittorio, anche se è presumibile che una valutazione di tale omissione possa avvenire in sede giurisdizionale da parte del giudice tributario⁶.

Qualche considerazione sulla partecipazione del contribuente all'istruttoria tributaria

Per quanto attiene alla partecipazione del contribuente alla definizione dei valori in sede di accertamento, si individua una precisa linea dottrinale e giurisprudenziale secondo la quale si è affermato un principio di generalizzata partecipazione dell'interessato al procedimento applicativo del tributo⁷.

⁶ L'istituto della condanna alle spese, poste a carico della parte soccombente, può costituire in particolare un valido deterrente per sensibilizzare entrambe le parti sul corretto utilizzo del contraddittorio.

⁷ Cfr. A. Di Pietro, «*Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*», in *Evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, «*Atti del convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*», Padova, 2000, pag. 539, osserva, infatti, che, nella prospettiva di ampliamento sovranazionale dei principi cui deve ispirarsi l'ordinamento tributario italiano, la partecipazione del privato all'accertamento possa realizzare il principio del contraddittorio cui la Corte Europea di Giustizia ha talora attribuito il ruolo di principio fondamentale del diritto comunitario.

Tale indirizzo, diffuso nelle sentenze dei giudici tributari di merito e più vicino alle evoluzioni del diritto amministrativo, è stato negato da alcune pronunce della Suprema Corte⁸.

Occorre considerare che l'introduzione del *principio del contraddittorio* nel nostro ordinamento è originariamente in linea con l'esigenza del Fisco di sopperire alla propria «inferiorità conoscitiva» nei confronti del contribuente, mediante un preciso dovere di collaborazione posto in capo a quest'ultimo, normativamente sanzionato⁹.

Può quindi individuarsi nelle evoluzioni normative a cavallo tra gli anni novanta e duemila una percorso di innovazione in senso collaborativo-partecipativo, che riformulava i rapporti tra contribuenti e Fisco su una base tendenzialmente paritetica.

In esito al processo di innovazione (che non può prescindere dagli effetti, sulle vicende interne, del diritto comunitario vivente), l'originario rapporto di «sudditanza» lascia il posto a una relazione più equa, la quale però per esistere presuppone l'assoluta buona fede in ambo le parti.

I pericoli del contraddittorio: non tutti i contribuenti sono uguali

È abbastanza evidente che la piena attuazione dei diritti del contribuente in sede amministrativa e giurisdizionale dovrebbe essere informata alla buona fede di ambo le parti; mentre però la tutela dei diritti avanti le giurisdizioni tributarie risponde a saldi principi costituzionali in tema di diritto alla difesa, nell'ambito di un processo in cui l'Amministrazione appare come «parte», in sede amministrativa essa è il *dominus* del procedimento.

⁸ Cfr. Cass. 25.1.2006, n. 1439, secondo cui «l'accertamento tributario, per sua natura e funzione, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e norme giuridiche, da adottarsi nel rispetto del contraddittorio, né esprime un apprezzamento critico in ordine ai dati noti ad entrambe le parti, ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria...». Ribadiscono che l'attività accertativa non è retta dal principio del contraddittorio, tra le altre, Cass. 23.1.2001, n. 4273 e Cass. 27.10.2000, n. 14200.

⁹ A seguito dell'inottemperanza del dovere di collaborazione da parte del contribuente possono essere irrogate sanzioni, possono maturare talune preclusioni (ad esempio, quelle contemplate dall'art. 32, commi terzo e quarto, del D.P.R. n. 600/73) ovvero possono insorgere i presupposti per l'effettuazione dell'accertamento sintetico o induttivo extracontabile.

Ciò nondimeno essa soggiace, nell'esercizio delle funzioni istituzionali cui è preposta, ai principi costituzionali posti a garanzia delle libertà individuali (artt. 3, 23, 53, Cost.), nonché ai principi civilistici in tema di *neminem laedere* e responsabilità extracontrattuale (art. 2043, c.c.).

Non si ignori poi che un soggetto pubblico, incaricato di funzioni particolari da svolgersi nell'interesse dell'intera collettività, non dovrebbe poter ignorare le istanze dei cittadini (nel caso che ci interessa, dei contribuenti), a maggior ragione se si trova a operare in un ambito nel quale vengono incisi dei diritti soggettivi: ciò è testimoniato da un lato dalle cennate innovazioni del diritto amministrativo¹⁰, e dall'altro dalla giurisprudenza civile in materia di danno e responsabilità da fatto illecito¹¹.

Quanto sopra chiarito, è altresì opportuno evidenziare che – abbastanza spesso - la realtà dei rapporti tra contribuenti e Fisco non risponde a un'ideale condizione di correttezza e trasparenza: è abbastanza evidente infatti che, in presenza o in assenza di giustificazioni ammesse dal «senso comune» (difficoltà economiche, asseriti errori del Fisco, etc. etc.), varie forme di «infedeltà fiscale» sono abbastanza diffuse (con la conseguente necessità di approntare un sistema di controlli vasto e incisivo, un apparato di norme di contrasto, etc.).

Il problema, che accomuna gli strumenti deflattivi del contenzioso all'interpello ordinario, riguarda l'attitudine dei contribuenti a svelare realmente la propria situazione di fronte agli uffici fiscali, in un contesto caratterizzato da parecchie riserve mentali e da atteggiamenti tattico-dilatori.

¹⁰ Si fa riferimento in particolare alla L. n. 241/1990, in materia di procedimento amministrativo, e alle sue successive modificazioni e integrazioni: in tale ambito, come è noto, sono previsti degli accordi in luogo di procedimenti e altre forme di semplificazione e «democratizzazione» del rapporto tra cittadino e P.A.

¹¹ Anche per quanto attiene alla lesione degli interessi legittimi, è opportuno richiamare la «storica» sentenza n. 500/1999 delle SS.UU. della Corte di Cassazione, la quale ha ammesso definitivamente e in via generale la risarcibilità degli interessi legittimi attraverso un generale ripensamento della portata dell'illecito aquiliano di cui all'art. 2043 cc, e in particolare attraverso l'ampliamento della nozione di danno ingiusto, originariamente limitata alla violazione di diritti soggettivi.

È chiaro che dal lato dell'ufficio (sottoposto a monitoraggi a tutti i livelli e ovviamente anche al giudizio di responsabilità della Corte dei Conti) possono sussistere scrupoli relativamente all'esercizio di una facoltà di riduzione di una pretesa fiscale già formalizzata, o in via di formazione. Lungi dal costituire un deterrente rispetto all'adozione degli strumenti imperniati sul contraddittorio, ciò dovrebbe indurre a una particolare attenzione su tale fase del procedimento, nella quale nulla va lasciato al caso:

- dal lato dei contribuenti, sotto il profilo della fondatezza logico-documentale di quanto affermato;
- dal lato degli uffici, sotto il profilo delle motivazioni che inducono alla condivisione, totale o parziale, dei motivi espressi dai contribuenti, ovvero al loro respingimento.

26 ottobre 2010
Fabio Carriolo