

Il ruolo del contraddittorio tra Fisco e contribuenti: diritto o “gentile concessione”?

di Giuseppe Pagani

Premessa

Il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti, da sempre piuttosto turbolento e tormentato nel nostro Paese, si è arricchito da alcuni anni di un capitolo contraddistinto da sviluppi non sempre avvincenti, ma certamente di estremo rilievo per tutti gli operatori: quello del contraddittorio tra Fisco e contribuenti. Nessuna disposizione è intervenuta, sino ad oggi, a garantire una tutela sistematica alla fattispecie: scopo del presente contributo è pertanto quello di far luce sulla situazione odierna, alla luce dei recenti sviluppi della normativa tributaria, offrendo nel contempo alcuni spunti di riflessione, e suggerendo possibili soluzioni interpretative.

Le origini del contraddittorio : lo “Statuto dei diritti del contribuente”.

Il contraddittorio costituisce elemento fondamentale all'interno del procedimento tributario: esso è indispensabile, al fine di “contestualizzare la pretesa dell'amministrazione finanziaria alla realtà fattuale del contribuente, ed è indispensabile per evitare dispersioni di risorse dell'amministrazione finanziaria”¹. Si tratta di un istituto che affonda le proprie radici nell'**articolo 10 della legge n. 212 del 2000**, il cosiddetto “Statuto dei diritti del contribuente”; la disposizione appena richiamata, denominata “Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”, recita testualmente, nel suo comma 1: “I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”.

L'accertamento con adesione “nasce” pertanto in un contesto “idilliaco”, nel quale si ipotizza un rapporto improntato su di un principio, ahimè, a tutt'oggi misconosciuto, e non soltanto per responsabilità imputabili ai contribuenti, od ai loro consulenti : quello, appunto, della “collaborazione e della buona fede”. Lo scopo dell'accertamento con adesione, dal punto di vista del contribuente, è quello di anticipare il proprio diritto di difesa, rispetto a quello da esercitarsi di fronte ai giudici tributari, a ciò preposti; dal punto di vista dell'amministrazione finanziaria è

¹ Alvisè Bullo e Fabrizio Dominici, “Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari”, in Finanza&Fisco n. 1/2011.

invece quello di preservare il buon andamento degli uffici e garantire l'economicità ed efficienza dell'azione di accertamento. Uno scopo ulteriore dell'istituto in esame può considerarsi quello di dare attuazione al disposto di cui all'articolo 111 della Costituzione, che esprime il principio del “giusto processo”. Riporto un breve estratto della predetta norma costituzionale : “La giurisdizione si attua mediante il giusto processo, regolato dalla legge. **Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità...**”.

L'assenza di una sistematica tutela del predetto istituto, ha generato, e continua a farlo, uno stato di disorientamento nei contribuenti, sempre più spesso lasciati in balia dei “mutevoli umori” dei verificatori.

La legge n. 241/90 : uno “scoglio” che ancora resiste.

Come si è avuto modo di anticipare in premessa, il contraddittorio nel procedimento tributario non ha trovato adeguato rilievo e tutela, nell'ambito del nostro ordinamento tributario: una ragione di tale carenza potrebbe essere rintracciata nella legge n. 241/90, inerente il procedimento amministrativo ed il “diritto di accesso ai documenti amministrativi”, con particolare riferimento al Capo III, denominato “**Partecipazione al procedimento amministrativo**”. Nel predetto ambito si evidenzia, ai nostri fini, il contenuto dell'articolo 13 della medesima disposizione legislativa, denominato “**Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione**”, che testualmente recita: “1. Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali...”. La norma in esame procede quindi come segue, al secondo comma: “2. **Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari** per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”. La disposizione evidenziata poc'anzi **esclude esplicitamente i procedimenti di natura tributaria dal diritto di partecipazione dei contribuenti, che pure ne sono colpiti ed incisi, più o meno profondamente.**

Una tale impostazione ha finito per affermare, nella prassi, una partecipazione soltanto di carattere “collaborativo”, nel senso di “tesa ad incrementare l'efficacia dell'azione di accertamento” del fisco; una partecipazione avente finalità diverse, volta cioè a contestare l'operato dell'Amministrazione, o, comunque, a supportare le tesi difensive del contribuente, sta cominciando ad intravedersi soltanto da neppure tre anni.

Il “caso” dell'accertamento con adesione

Volgendo l'attenzione verso il passato più recente, si pensi, in merito a quanto appena affermato, all'esperienza dell'accertamento con adesione: un istituto di per sé fondato sul rapporto in contraddittorio tra contribuenti ed uffici dell'amministrazione, che, tuttavia, non è mai seriamente “decollato”, quantomeno con riferimento alla sua attivazione quale strumento preventivo, rispetto all'emanazione dell'atto impositivo da parte degli uffici a ciò preposti.

Va ricordato, infatti, che **l'accertamento con adesione può essere avviato, preventivamente rispetto all'emissione di avvisi di accertamento:**

- **ad opera dell'ufficio**, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218/97, mediante il meccanismo dell'invito a comparire, con il quale il contribuente viene convocato, qualora esistano elementi a suo carico, suscettibili di far emergere una pretesa erariale nei suoi confronti;
- **su iniziativa del contribuente**, ai sensi del primo comma dell'articolo 6, decreto legislativo n. 218/97, qualora siano stati avviati accessi, ispezioni o verifiche che lo riguardino .

Orbene, non può tacersi come, a far data dalla nascita dell'istituto in esame, i casi nei quali si siano sfruttate le predette “opzioni” possono considerarsi, senza timore di smentita, del tutto marginali. Infatti, volendo esaminare la questione dal punto di vista degli uffici, è noto che, già a far data dallo stesso anno di entrata in vigore dell'accertamento con adesione (1997), la prassi ministeriale impartiva istruzioni agli uffici² circa la non obbligatorietà di dare il via al contraddittorio, a seguito di istanza presentata dal contribuente in tal senso, ex articolo 6, comma 1, decreto legislativo n. 218/97. Nel silenzio dell'ufficio, il contribuente avrebbe comunque conservato la facoltà di produrre un'ulteriore istanza, ai sensi del comma 2 della disposizione poc'anzi citata, una volta “raggiunto” da avviso di accertamento : questa volta, evidentemente, l'ufficio non avrebbe potuto esimersi dal rispondere, consentendo finalmente l'attivazione del contraddittorio tanto “agognato”. Anche quest'ultima affermazione, tuttavia, ha visto recentemente incrinarsi le sue residue “certezze”, come vedremo nel prossimo paragrafo.

² Carlo Nocera, “Il nuovo sintetico estende l'area della partecipazione”, in “Il sole 24 Ore” del 07.02.2011.

La convocazione del contribuente nell'accertamento con adesione: obbligo o facoltà dell'ufficio?

Il procedimento di accertamento con adesione, avviatosi a seguito di istanza presentata dal contribuente ex articolo 6, comma 2³, decreto legislativo n. 218/97, si conclude correttamente⁴ anche qualora l'ufficio non produca alcun invito, ma si limiti a rimanere in silenzio, a fronte della predetta istanza. A tale conclusione è pervenuta la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con sentenza n. 28051 del 30.12.2009: i fatti in causa “narrano” della notifica di un avviso di rettifica Iva per l'esercizio 1994, a fronte del quale il contribuente presentava istanza di adesione entro il sessantesimo giorno dalla predetta notifica, ai sensi del secondo comma dell'articolo 6, decreto legislativo n. 218/97. Nei successivi novanta giorni nessun invito al contraddittorio veniva inviato, ad opera dell'ufficio impositore, il quale, decorsi 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, termine utile per l'impugnazione dello stesso, stante l'effetto sospensivo di 90 giorni dei termini ordinari generato dall'istanza di adesione, iscriveva a ruolo le somme relative tramite cartella di pagamento. Quest'ultima era stata impugnata dal contribuente, che lamentava il mancato invito, da eseguirsi ad opera dell'ufficio, ai sensi del quarto comma, dell'articolo 6 più volte citato, il quale recita testualmente: “Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire...”. Dalla lettura del testo normativo appena richiamato appare evidente come la disposizione non imponga agli uffici il rispetto di adempimenti di carattere formale, aventi una “ritualità” precisa e stringente, quali, a mero titolo esemplificativo, la notifica dell'invito. In merito, con la circolare n. 235 dell'8.08.1997, è stato ulteriormente precisato che “il legislatore ha ulteriormente semplificato le modalità di comunicazione dell'invito, avendo previsto che lo stesso possa essere formulato senza particolari formalità, a un qualsiasi recapito indicato dallo stesso contribuente, nell'istanza di accertamento con adesione”.

La precisazione circa la possibilità di formulare nei 15 giorni successivi alla ricezione dell'istanza “anche telefonicamente o telematicamente” farebbe propendere per l'ordinatorietà del termine, anche considerando il fatto che l'eventuale mancata effettuazione dell'invito, ad opera dell'ufficio, non comporta alcuna conseguenza in termini sanzionatori.

³ Istanza a cura del contribuente raggiunto da avviso di accertamento, non preceduto da invito a comparire.

⁴ Valeria Fusconi, “Sull'obbligatorietà o meno della convocazione del contribuente nell'accertamento con adesione”, nota a sentenza, in “Bollettino Tributario” n. 20/2010.

Con la sentenza in esame, la Cassazione ha raggiunto le medesime conclusioni, evidenziando come “... **la convocazione del contribuente, a seguito della sua richiesta, non costituisca per l'ufficio un obbligo, ma soltanto una facoltà**, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e della opportunità di evitare la contestazione giudiziaria.” Se quindi da un lato si può affermare che l'istituto dell'accertamento con adesione non incontra limiti alla propria applicazione, potendo riguardare “qualsiasi tipologia di contribuente e qualunque aspetto dell'accertamento fiscale”, resta indubbio che “qualora l'ufficio escludesse in radice l'opportunità di una composizione bonaria, l'obbligo della convocazione costituirebbe un inutile appesantimento dell'attività amministrativa.” In conclusione, quindi, richiamando un brano della sentenza in esame, emessa dai giudici di legittimità, **“l'istanza di audizione non priva di efficacia l'accertamento, ma ne sospende soltanto il termine di impugnazione di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, esso diviene definitivo, salva l'impugnazione.”**

Nessun obbligo di contraddittorio “grava” pertanto sulla strategia operativa degli uffici, i quali sono liberi di valutare in totale discrezionalità se possano o meno sussistere, relativamente ad un atto impositivo emesso, “margin” utili per reconsiderarlo, alla luce di un eventuale confronto con il contribuente. Quanto precede senza che la decisione assunta dall'ufficio circa l'attivazione o meno del contraddittorio, possa in alcun modo inficiare la validità dell'atto impositivo emesso, e dell'azione di accertamento che ha trovato sfocio nel medesimo atto.

L'accertamento da studi di settore: un “battistrada” da seguire per il contraddittorio.

Il ruolo del contraddittorio nel procedimento di accertamento da studi di settore, oltre che dalle note sentenze della Suprema Corte, sulle quali si avrà modo di tornare⁵, ha trovato definizione anche da parte della prassi dell'amministrazione finanziaria: l'Agenzia delle entrate infatti, con circolare n. 19/E del 14.04.2010, si è concentrata in particolare su due temi, dei quali il primo costituisce l'oggetto del presente contributo :

- la fase del contraddittorio con il contribuente ;
- l'onere della prova in giudizio.

⁵ Cassazione, SS.UU., sentenze n. 26635, 26636, 26637, 26638 del 10.12.2009.

In base al predetto documento, emanato al fine di impartire istruzioni agli uffici periferici, **il contraddittorio permette all'ufficio di plasmare sulla concreta realtà del contribuente la presunzione (semplice) indotta dallo scostamento rilevato, rispetto al livello di ricavi definito da "Gerico".** L'ufficio, prosegue la citata circolare, **ha l'obbligo di invitare il contribuente,** "nel rispetto delle regola del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, **a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti.**"

Ne consegue che **"devono ritenersi viziati ... gli avvisi di accertamento basati sugli studi di settore applicati senza che sia stata attivata la fase del contraddittorio con il contribuente"**.

Soltanto laddove il contribuente, a seguito dell'invito al contraddittorio da parte dell'ufficio, non si presenti allo stesso: solo in tale ipotesi, si badi, la motivazione dell'atto impositivo potrà fondarsi unicamente sulle risultanze dello studio di settore.

Per effetto della fase del contraddittorio con il contribuente, le presunzioni su cui si basano gli studi di settore, da semplici che sono per loro natura, possono divenire gravi, precise e concordanti, come previsto dall'articolo 2729 del codice civile vigente, ed espressamente richiesto dagli articoli 39, comma 1, lettera d, del d.p.r. n. 600/73 e 54 del d.p.r. n. 633/72.

La circolare in esame, richiamando le sentenze emesse alla fine del 2009 dalla Suprema Corte (si veda la nota n. 5) in materia, afferma che gli studi di settore costituiscono una elaborazione statistica avente come risultato un'ipotesi probabilistica che, pur efficacemente approssimata, non può, per sua propria natura, che costituire una presunzione semplice.

Il contraddittorio deve costituire per l'ufficio verificatore una sorta di "cartina al tornasole", utile a "modellare" sul contribuente gli standard offerti dagli studi di settore; **gli uffici, nella motivazione dell'atto impositivo, dovrebbero pertanto essere in grado di rispondere efficacemente ai seguenti quesiti:**

- a) Gli standard proposti dagli studi di settore sono applicabili alla specifica casistica rappresentata dal contribuente sottoposto a verifica?**
- b) Le argomentazioni portate dal contribuente, a giustificazione del proprio "scostamento" rispetto a quanto risultante da Gerico, sono state debitamente considerate, e se non lo sono state, a quale titolo?**

c) Lo scostamento di cui si è detto poc'anzi è tale da evidenziare una “grave incoerenza”, quale espressamente prevista dal d.l. n. 331/93, articolo 62-sexies, comma 3?

Alla luce di recente giurisprudenza di merito⁶, infatti, l'importo dei maggiori ricavi accertabili sulla base degli studi di settore non deve essere inferiore al 25-30% dei ricavi dichiarati dal contribuente, perchè configuri la “grave incoerenza” di cui si è detto poc'anzi.

Alla stessa maniera, ma specularmente, **l'analisi dei predetti “punti” potrà essere utilizzata dai contribuenti destinatari dagli atti impositivi fondati sulla metodologia degli studi di settore, ad uso difensivo!**

Si ritiene di poter concludere la trattazione del presente paragrafo, riportando quanto espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione : “la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege, determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può, tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicazione degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente.”

⁶ C.T.P. Milano, sentenza n. 60 del 18.04.2005.

Quale ruolo per il contraddittorio nell'accertamento sintetico.

Il contraddittorio è ormai obbligatorio anche nell'ambito dell'accertamento sintetico, ivi compreso l'accertamento redditometrico⁷.

A seguito delle recenti modifiche, introdotte con la manovra economica 2010, viene determinato l'obbligo, per gli uffici, di avviare il contraddittorio da accertamento con adesione, prima di emettere l'atto impositivo. I medesimi uffici devono, inoltre, invitare il contribuente perchè fornisca ulteriori elementi utili ai fini dell'accertamento, prima di iniziare la fase del contraddittorio con il contribuente stesso.

I predetti due passaggi sono necessari all'adeguamento dei dati standardizzati di partenza, costituiti dalle spese effettuate (cosiddetto "spesometro"), o da quanto emerge dall'applicazione del redditometro, alla situazione che effettivamente è quella caratteristica, specifica ed "aderente" al contribuente sottoposto a verifica. Appare evidente, pertanto, **la natura di presunzione semplice attribuibile al meccanismo dell'accertamento sintetico in generale, e quindi anche a quello redditometrico.** Laddove l'ufficio non provveda ad invitare il contribuente a fornire dati ed elementi utili all'accertamento, e, quindi, al contraddittorio da adesione, l'atto impositivo emesso successivamente sarebbe irrimediabilmente nullo. E' di tutta evidenza che gli elementi forniti dal contribuente nelle due distinte fasi già descritte siano rilevanti, anche laddove non si pervenga alla definizione di nessun accordo, a seguito del contraddittorio: quanto precede, con particolare riferimento alla motivazione dell'atto impositivo che verrà emesso dall'ufficio. L'ufficio dovrà infatti evidenziare, tra l'altro, le argomentazioni addotte dal contribuente, ed illustrare i motivi che lo hanno condotto a disattenderle.

La partecipazione del contribuente, nelle due fasi individuate, è di estrema rilevanza per "personalizzare" i dati standard derivanti dalle spese effettuate, nell'accertamento sintetico in senso stretto, e dai risultati del redditometro, in caso di utilizzo di quest'ultimo strumento da parte dei verificatori. Non partecipando ai due "momenti" di incontro con l'ufficio, rimanendo inerte e in silenzio, a fronte dei relativi inviti da questo comunicatigli, il contribuente lascerebbe "campo libero" ai verificatori, che potrebbero così fondare l'atto impositivo unicamente sui dati standardizzati in loro possesso. Evidentemente si "riproducono", con riferimento all'accertamento sintetico, i temi che avevamo esaminato relativamente all'attività

⁷ Dario Deotto, "Contraddittorio d'obbligo nel sintetico", in "il Sole 24 Ore" del 17.02.2011.

di verifica da studi di settore.

Il problema della decorrenza per il “sintetico”

Abbiamo evidenziato come il contraddittorio, anche nell'ambito dell'accertamento sintetico, rivesta ormai una rilevanza imprescindibile.

Dal momento che le modifiche che hanno introdotto tali novità, sono state introdotte dalla manovra economica 2010, con effetto dal 2009 in avanti, come comportarsi con riferimento agli anni sino al 2008 compreso⁸?

Dal momento che le novità introdotte dalla predetta manovra per il 2010 sono di carattere procedimentale, esse dovrebbero avere effetto retroattivo. Le norme cosiddette “formali o procedimentali” si differenziano⁹ da quelle “sostanziali”, in quanto non incidono direttamente sulla sfera patrimoniale del contribuente (attraverso interventi sul tributo o sulla sua struttura), ma si occupano unicamente degli obblighi strumentali.

Per essere ancora più chiari, può dirsi che, mentre le norme “sostanziali” disciplinano i criteri per la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, quelle “procedurali” riguardano gli obblighi dei contribuenti in materia, per esempio, di adempimenti collaterali, quali la tenuta della contabilità, la corretta effettuazione e documentazione di ritenute, l'effettuazione di comunicazioni aventi precise scadenze, quali anche le dichiarazioni.

Orbene, orientamento comune in dottrina¹⁰ vuole che “secondo un principio consolidato, le norme procedimentali sono norme di applicazione immediata; con il che si vuol dire che si applicano anche ai procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore della nuova legge, relativi a fatti accaduti nel passato...”. Ne consegue che l'applicazione delle nuove norme in materia di contraddittorio obbligatorio negli accertamenti sintetici, solo a decorrere dalle verifiche inerenti l'esercizio 2009, sarebbe, non soltanto scorretto formalmente, ma altresì lesivo del diritto di difesa statuito dall'articolo 24 della Costituzione.

8 Dario Deotto, “Nel sintetico il contraddittorio fa i conti con la decorrenza”, in “il Sole 24 Ore” del 18.02.2011.

9 A.Franceschin, “Considerazioni sulla portata retroattiva delle modifiche ” in “Giustizia Tributaria” 02/2007.

10 F.Tesaurò, “Istituzioni di diritto tributario”, Torino, 2006.

C'è spazio per il contraddittorio nelle indagini finanziarie?

Nell'ambito delle indagini finanziarie, il contraddittorio, quale mezzo propedeutico al conseguimento del principio del “giusto processo”, non ha trovato giusta tutela, rimanendo una mera facoltà concessa agli uffici verificatori. Premesso che la convocazione del contribuente per l'attivazione di un contraddittorio, teso alla giustificazione dei movimenti finanziari, costituisce una mera facoltà concessa agli uffici¹¹, **quale “rango” è possibile attribuire alle presunzioni utilizzate in questa tipologia di accertamento, in assenza di contraddittorio?**

L'articolo 32 del d.p.r. n. 600/73, al comma 1, numero 2, afferma che i dati e gli elementi connessi a rapporti ed operazioni di natura finanziaria “... sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti... se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta...; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni”.

E' pertanto evidente, da una attenta lettura della norma, che **soltanto dalle mancate giustificazioni delle movimentazioni effettuate, le presunzioni che “armano” le indagini finanziarie assumono gravità, precisione e concordanza: ma laddove il contribuente non sia stato convocato a fornire le debite giustificazioni, come si possono ritenere qualificati gli elementi ed i dati raccolti dall'ufficio, in assenza di qualsiasi contraddittorio preventivo?**

Il pensiero della Cassazione sul contraddittorio “anticipato”. Cenni alla possibile tutela offerta dai principi di diritto comunitari.

La Corte di Cassazione si è recentemente espressa in merito al ruolo del contraddittorio tributario “anticipato” rispetto agli atti impositivi di carattere tributario, con la sentenza n. 26316 del 29.12.2010 : ai giudici di legittimità è stato sottoposto il tema della rilevanza e significatività del comma 5 dell'articolo 6, legge n. 212/2000, meglio nota come “Statuto dei diritti del contribuente”. La citata disposizione prevede che “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

¹¹ Carlo Nocera, “Sulle indagini finanziarie solo una facoltà”, in “Il Sole 24 Ore” del 07.02.2011.

contribuente ... a fornire i chiarimenti necessari ... entro un termine congruo, e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.”

Con riferimento alla specifica casistica in esame, la Suprema Corte ha ribadito la piena valenza della predetta disposizione, sempre che effettivamente sussistano effettivamente “incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”.

Ampliando poi l'analisi ad una più ampia panoramica, ha affermato che, allo stato attuale della normativa vigente, **non esiste un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale.**

Prendendo le mosse da questa autorevole conclusione, che conferma l'assenza di una specifica e sistematica tutela del contraddittorio, all'interno del nostro ordinamento tributario nazionale, possiamo tuttavia “gettare uno sguardo” su quanto previsto dall'ordinamento comunitario in merito.

Ebbene, in merito l'ordinamento giuridico comunitario è lapidario, attribuendo inequivocabilmente al contraddittorio la qualifica di **diritto fondamentale del contribuente**, distaccandosi sensibilmente dalla “confusione” regnante nel nostro ordinamento, ove convivono norme che ne prevedono l'attivazione facoltativa, in alcuni casi, od obbligatoria in altri (ci si riferisce, ad esempio, agli articoli 32, 36-bis, 36-ter, 37-bis, 38 del d.p.r. n. 600/73, o all'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente).

Accertata tale carenza del nostro “corpus” normativo in materia, va tuttavia fatto rilevare che **l'articolo 1 della Legge n. 241/90, denominato “Principi generali dell'attività amministrativa”** al comma 1, recita testualmente: “**L'attività amministrativa** persegue i fini determinati dalla legge, ed è **retta** da criteri di economicità, di efficacia..., **secondo le modalità previste** dalla presente legge..., nonché **dai principi dell'ordinamento comunitario**”.

Dalla lettura della norma nel suo complesso, o ancor meglio, seguendo le parti evidenziate, appare di manifesta evidenza **la necessità di sottoporre l'attività amministrativa, non solo a quanto statuito dall'ordinamento interno, ma anche ai principi dell'ordinamento comunitario.**

Ne consegue che, alla luce delle considerazioni cui si è accennato, non può non riconoscersi il giusto rilievo al contraddittorio preventivo, nella procedura amministrativa di carattere tributario. Le sentenze emesse dalla Corte di Giustizia Europea nei confronti dei Paesi membri, hanno rilevanza vincolante per le amministrazioni degli stessi : queste devono pertanto adeguarsi ai principi richiamati nelle predette sentenze, che sono quelli propri dell'ordinamento

comunitario. Tra questi, trova ampio rilievo il rispetto del **diritto di difesa, secondo il quale i destinatari di decisioni della Pubblica Amministrazione che vanno ad incidere sui loro interessi, devono poter esprimere tempestivamente e fattivamente le proprie considerazioni ed argomentazioni in merito.**

28 giugno 2011
Giuseppe Pagani