

IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE: CONTENUTO E LIMITI

- il procedimento del contraddittorio endoprocedimentale nel diritto eurounitario;
- l'introduzione nel nostro ordinamento del procedimento del contraddittorio endoprocedimentale;
- i casi di esclusione del procedimento;
- considerazioni conclusive.

PROCEDIMENTO DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE NEL DIRITTO EUROUNITARIO

Con la sentenza n. 24823/2015, resa a Sezioni Unite, la Suprema Corte ebbe ad illustrare i principi alla base del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, che rappresentando un obbligo generale del diritto UE, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (in particolare della sentenza *Sopropé*), dovevano essere rispettate ogniqualevolta l'amministrazione avesse inteso adottare un provvedimento lesivo nei confronti di un contribuente. Nella sentenza si legge:

“Alla stregua delle considerazioni che precedono, può affermarsi il seguente principio di diritto: "Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; MENTRE IN TEMA DI TRIBUTI "ARMONIZZATI", AVENDO LUOGO LA DIRETTA APPLICAZIONE DEL DIRITTO DELL'UNIONE, LA VIOLAZIONE DELL'OBBLIGO DEL CONTRADDITTORIO

ENDOPROCEDIMENTALE DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE COMPORTA IN OGNI CASO, ANCHE IN CAMPO TRIBUTARIO, L'INVALIDITÀ DELL'ATTO, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto". (carattere grassetto maiuscolo a cura dell'esponente)

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale era dunque limitato alle controversie riguardanti i tributi armonizzati, ed in particolare all'IVA, e l'eventuale violazione era soggetta alla c.d. "prova di resistenza".

L'INTRODUZIONE NEL NOSTRO ORDINAMENTO DEL PROCEDIMENTO DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

La riforma fiscale, originata dalla delega contenuta nella legge del 09/08/2023 n. 111, determina una importante modifica nell'impostazione dei rapporti tra l'A.F. ed il contribuente.

Nell'articolo 4 della legge delega, rubricato "*Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*" è stato previsto di:

- a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;*
- f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;*

mentre nel successivo art. 17, rubricato "*Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo*" è stato stabilito di:

b) 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 sostanzialmente 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 2000;*

...

1.5) introdurre nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo;

Con l'articolo 1 del Decreto legislativo del 30/12/2023 n. 219 è stato, di conseguenza, introdotto nel nostro ordinamento il contraddittorio endoprocedimentale mediante il nuovo articolo 6 bis, rubricato “*Principio del contraddittorio*”, della legge del 27/07/2000 n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) in vigore dal 18/01/2024 che recita:

“1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, 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.

3. 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. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. 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.”

Per l’effettiva applicazione, in conseguenza della previsione del comma 2, ovvero dell’emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze riguardante gli atti esclusi dal procedimento, avvenuto il 24/04/2024, si è dovuto attendere la previsione dell’art. 1, comma 1, del Decreto-legge del 29/03/2024 n. 39 che ha previsto che

“Le disposizioni dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, emesso prima della medesima data.”

Il mancato coordinamento tra le leggi ha creato una qualche confusione riguardo all'applicazione delle disposizioni in materia di accertamento con adesione. Da considerare che fino all'emanazione del Decreto legislativo del 12/02/2024 n. 13 si rendeva applicabile la previsione dell'art. 5-ter, rubricato “*Invito obbligatorio*”, abrogato a partire dal 22/02/2024. Tale norma prevedeva che:

- “1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.*
- 2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*
- 3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.*
- 4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.*
- 5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.*
- 6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.”*

L'articolo 1 del D.Lgs 13/2024 ha modificato l'articolo 5, rubricato “*Avvio del procedimento*” stabilendo quanto segue:

“1. 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:

a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;

b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;

c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;

d) i motivi che determinano maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c).

3-bis. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario.”

Il legislatore, consapevole della confusione creata, ha emanato una norma di salvaguardia, ovvero il comma 3 dell'art. 1 del Decreto-legge del 29/03/2024 n. 39 ovvero:

“Qualora l'Amministrazione finanziaria o gli enti impositori territoriali abbiano, prima della data di entrata in vigore del presente decreto, comunicato al contribuente lo schema d'atto di cui all'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, terzo periodo, del medesimo articolo.”

Pare opportuno evidenziare che, a parere dell'esponente, il nuovo procedimento regolato dall'art. 6 bis della L. 212/2000 non è pienamente coerente con la previsione della legge delega, formulata al punto 3 del comma 1 dell'art. 17 della legge delega, nella quale è riportato la:

*“previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare **espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente**;”* (carattere grassetto a cura dell'esponente)

Non appare corrispondente alla delega quanto indicato al comma 4 del citato art. 6 bis che recita:

“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.”

Tener conto delle osservazioni del contribuente non significa *“formulare espressa motivazione”*.

Da considerare che nell'art. 5 ter D.Lgs 218/97, oggetto di abrogazione, era già presente un obbligo, in capo all'A.F., corrispondente alle indicazioni del legislatore delegante. La norma infatti prevedeva al comma 3:

“In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.”

Da segnalare, infine, che con l'art. 6 bis viene sancito il diritto del contribuente di accesso agli atti; diritto in precedenza limitato e condizionato dalle previsioni della legge n. 241/90.

I CASI DI ESCLUSIONE DEL PROCEDIMENTO

Con il decreto del 24/04/2024 il Ministro dell'economia e delle finanze ha fornito una elencazione degli atti esclusi dal procedimento e che vengono indicati nei seguenti:

1. Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati: ovvero *“ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione;”*
2. Atti di pronta liquidazione: ovvero *“ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi*

direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa amministrazione;”

3. Atti di controllo formale delle dichiarazioni: ovvero “*ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati;*”

Per ogni categoria viene fornita una elencazione che, non essendo puntualmente specificato, può considerarsi tassativa.

Vengono esclusi, nell’ambito della prima categoria, gli accertamenti parziali “*derivanti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati*” (come quelli relativi alle dichiarazioni delle società di persone e dei soci) e quindi, a parere dell’esponente, non possono considerarsi esclusi quelli conseguenti a segnalazioni degli enti indicati negli articoli 41 bis DPR 600/73 e 54 DPR 633/72.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La normativa nazionale, introdotta nel nostro sistema giuridico con le norme sopra illustrate, a differenza dei principi del diritto dell'Unione, stabilisce limiti e condizioni. Di conseguenza ritengo possa sorgere la domanda se i limiti e le condizioni imposte dalla normativa nazionale si rendano applicabili anche ai “**TRIBUTI "ARMONIZZATI"**, **AVENDO LUOGO LA DIRETTA APPLICAZIONE DEL DIRITTO DELL'UNIONE**”, in particolare per quanto attiene alle previste esclusioni e alle condizioni di proroga dell’azione della A.F.