

L'accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio

a cura di

Angelo Cuva Antonio Damascelli

Il nuovo contraddittorio tra contribuente e Amministrazione Finanziaria

LIVIA SALVINI*

Parlare dopo così valenti relatori mi suggerisce, per non ripetere cose già dette molto meglio di quanto non farei io, una relazione di tipo diciamo interstiziale, che tratterà di alcuni aspetti dell'oggetto di questo *webinar* che ancora non sono stati approfonditi; mi scuso quindi in anticipo se tratterò in maniera un po' magmatica diversi temi.

Naturalmente io sono assolutamente d'accordo con chi mi ha preceduto sul fatto che il legislatore non ha abbia inteso, neanche coi recenti interventi, dare alcun riconoscimento di carattere generale al diritto al contraddittorio; anzi, come ha appena detto Giampiero Porcaro il contraddittorio è stato piuttosto declinato come obbligo dell'A.F. anziché come diritto del contribuente.

Una prima versione dell'attuale art. 5-ter d. lgs. n. 218/1997 era contenuta in un disegno di legge (A.C. 1074, a firma di deputati M5S e Lega) che recava una norma sul contraddittorio endoprocedimentale (art. 11) in cui, dopo la previsione dell'obbligo dell'ufficio di convocare il contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento

* Ordinario Diritto Tributario Università LUISS, Presidente CAT Roma.

(non parziale), si replicava sostanzialmente una disposizione già presente nelle norme sull'accertamento (art. 32, IV comma, d.p.r. n. 600/1973), prevedendo che il contribuente non potesse avvalersi, in sede amministrativa e contenziosa, degli elementi di prova non forniti in sede di contraddittorio, salva comprovata causa di forza maggiore. È evidente come questa norma, dietro uno schermo di ampliamento del diritto al contraddittorio, tendesse invece non solo a restringere le possibilità di far valere tale diritto, ma addirittura a travisarne la natura. Il legislatore, o perlomeno il legislatore di quel disegno di legge, intendeva infatti il contraddittorio, non come è e come dovrebbe essere, e cioè come un diritto del contribuente a far valere le proprie ragioni nell'ambito del procedimento amministrativo, ma come un mezzo per portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria ulteriori elementi utili all'accertamento. Ed infatti, la preclusione ad avvalersi successivamente degli elementi e delle prove non fornite in sede procedimentale è appunto prevista dall'art. 32 cit. con riferimento ai documenti ed alle informazioni che l'amministrazione richiede ai fini del controllo e dell'accertamento e non certo come mezzo di tutela per i contribuenti.

Nell'art. 5-ter che ha poi effettivamente visto la luce questa disposizione non è contenuta, il che – pur nell'ambito di un contesto insoddisfacente, come le precedenti relazioni hanno messo in luce – evita quantomeno una palese distorsione dell'istituto.

Vediamo ora quali modifiche sono state apportate al d. lgs. n. 218/1997 contestualmente all'introduzione dell'art.

5-ter per comprendere se esse possono completare il quadro del (seppur limitato) riconoscimento del diritto al contraddittorio.

Nell'art. 5 è stato aggiunto un comma (3-bis), che dispone: *“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”*.

Essendo divenuta obbligatoria ai sensi dell'art. 5-ter, sia pure con le importantissime eccezioni evidenziate dagli altri relatori, la notificazione dell'invito a comparire per definire l'accertamento con adesione, ne consegue che qualora l'amministrazione non abbia termine sufficiente, prima della decadenza del termine di accertamento, per consentire al contribuente di comparire e per un ulteriore periodo di 90 giorni, il termine è automaticamente prorogato di 120 giorni.

Tuttavia, nell'articolo 5-ter si prevede che 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 a comparire anche nelle ipotesi in cui la notifica dell'invito sarebbe obbligatoria. Appare evidente l'analogia funzionale di questa ultima disposizione con l'art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente, per il quale (solo) in casi di particolare e motivata urgenza l'amministrazione può non attendere il termine 60 giorni previsto per la presentazione

delle deduzioni difensive avverso il processo verbale prima di notificare l'atto di accertamento.

Quindi come si ricostruisce il sistema? L'amministrazione deve, nei casi previsti dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 5-ter, notificare l'invito a comparire; peraltro, laddove vi siano dei casi di particolare e motivata urgenza, può anche non notificarlo. Ma naturalmente il legislatore ben ha presente cosa ha affermato la giurisprudenza sulla "particolare e motivata urgenza" nel contesto dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, e cioè che l'approssimarsi del termine di decadenza non costituisce un valido motivo affinché l'amministrazione, fino ad allora inerte, non attenda i 60 giorni previsti a favore del contribuente affinché egli possa presentare le deduzioni difensive avverso il p.v.c.

Ecco allora che nell'art. 5 ci si è premuniti contro questa possibilità e quindi è lo stesso legislatore che, sostituendosi – possiamo dirlo? – alla Cassazione, che perlomeno in questo caso ha sposato la tesi più garantista per il contribuente, dispone che nell'approssimarsi del termine di decadenza questo sia prorogato *ex lege*. Se invece esistono effettivamente diversi motivi di urgenza, il diritto del contribuente al contraddittorio può essere senz'altro sacrificato.

Non vi è dubbio in proposito che anche sotto questo aspetto il sistema sia costruito in un'ottica di *favor* per l'amministrazione; *favor* che si spinge, come già notato da alcuni, a rendere arbitro l'ufficio di ottenere con il proprio comportamento una proroga dei termini di decadenza, in barba allo Statuto del contribuente che vieta, in linea di principio, di

emanare norme che proroghino i termini a favore dell'amministrazione finanziaria.

Passando ora ad esaminare altre disposizioni introdotte contestualmente all'art. 5-ter possiamo osservare che nell'art. 6 è stato modificato il comma 2, il quale attualmente richiama sia l'art. 5 che l'art. 5-ter prevedendo che *“il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione”*.

Con riferimento ai casi in cui la notifica dell'invito al contraddittorio è obbligatoria, questa norma comporta perciò che il contribuente dovrà necessariamente esperire il tentativo di adesione cui l'invito è diretto: il che conferma che il contraddittorio di cui all'art. 5-ter non è tanto inteso come una *chance* per il contribuente di far valere le proprie ragioni in sede procedimentale, quanto piuttosto un onere per il contribuente stesso: ed infatti, se egli non si presenta o se comunque a seguito dell'invito non ritiene di accordarsi con l'ufficio ai fini dell'adesione – o non riesce addirittura a convincerlo che gli elementi istruttori non consentono di fondare validamente un avviso di accertamento –, non sarà comunque consentito presentare istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'atto di accertamento.

Di questa regola bisognerà tenere conto come difensori per dare il giusto consiglio ai nostri assistiti.

Anche le altre modifiche introdotte al d. lgs. n. 218/1997 cui ho brevemente fatto cenno confermano ciò che si desume chiaramente dall'art. 5-ter, e cioè che il legislatore ha scelto di non prevedere il contraddittorio come diritto generalizzato, ma esclusivamente di inserirlo nell'ambito del procedimento con adesione. Procedimento il cui esperimento diviene dunque obbligatorio, salve le eccezioni – significative – previste dall'art. 5-ter, comma 2. Finora nella prassi accadeva piuttosto raramente che l'ufficio notificasse questo invito, previsto dall'art. 5: molto più frequentemente era il contribuente a richiedere l'avvio del procedimento ai sensi dell'art. 6. Adesso il rapporto probabilmente si inverte e quindi l'invito dell'ufficio diventerà il mezzo ordinario di avvio del procedimento, senza attendere la richiesta del contribuente.

La finalizzazione del contraddittorio all'adesione si colloca in modo distonico rispetto alle finalità del contraddittorio che tuttora il contribuente può instaurare ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del contribuente presentando le deduzioni difensive avverso il p.v.c. Nell'art. 5-ter il contraddittorio è finalizzato non all'autotutela, non all'archiviazione del p.v.c., ma ad un accordo tra contribuente e amministrazione, quindi nella sostanza ad una condivisione da parte del contribuente perlomeno di una parte dei rilievi che sono stati mossi, e degli elementi che sono stati raccolti nell'ambito della fase istruttoria. Quindi un contraddittorio non solo estremamente parziale, non solo non oggetto di un diritto, bensì di un obbligo dell'ufficio, ma che nasce nell'ambito di un procedimento con adesione invece che

nascere come un diritto di “difesa anticipata” da parte del contribuente.

Va notato, tra l'altro, che non è neanche previsto – come è invece nel caso di convocazione da parte dell'ufficio nell'esercizio dei poteri istruttori – un termine minimo a favore del contribuente per comparire, e quindi è tutto rimesso alla spontanea osservanza da parte dell'ufficio delle regole di collaborazione e buon andamento: per quanto la legge (non) prevede, l'ufficio potrebbe anche invitare il contribuente a comparire magari dopo solo dieci giorni, e per il contribuente è quella l'unica *chance* per instaurare il contraddittorio e tentare eventualmente l'adesione. È evidente dunque la frammentazione, già evidenziata da chi mi ha preceduto, del quadro complessivo. Nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione, ha 60 giorni di tempo per predisporre la documentazione e le argomentazioni da far valere nelle osservazioni; nel caso di invito al contraddittorio, il contribuente potrebbe essere convocato a distanza di pochi giorni e giocarsi lì tutte le sue carte.

Certo, è chiaro che molto probabilmente in pratica il contraddittorio non si limiterà alla prima interlocuzione, e l'amministrazione – magari usufruendo della proroga dei termini di decadenza – darà modo al contribuente di comparire una seconda volta e di presentare deduzioni scritte: il tutto sarà però alla fine rimesso al modo in cui l'amministrazione ritiene di condurre il contraddittorio e non alla previsione per legge di un procedimento che disciplini modi e termini di garanzia per il contribuente.

Un altro tema che mi sembra molto interessante, tema che è stato ampiamente già trattato dai colleghi anche con riferimento alla differenza tra tributi armonizzati e non, è quello della c.d. “prova di resistenza”, prova che il contribuente è onerato a dare qualora voglia far valere la “invalidità” dell’atto di accertamento emanato senza il previo invito al contraddittorio, nei casi in cui la notifica di tale invito è obbligatoria per l’ufficio; il comma 5 in particolare prevede che il contribuente *“dimostrì in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”*.

Riterrei, in proposito, che questa disposizione debba essere interpretata alla luce della giurisprudenza interna e di quella UE (per i tributi armonizzati) che già hanno trattato il tema della “prova di resistenza”. Pertanto mi sembra interessante richiamare la recente giurisprudenza interna sul tema. Il che riterrà di completare il quadro che già è stato delineato anche dagli altri relatori e da cui si desume purtroppo che non solo il legislatore è molto poco sensibile al diritto al contraddittorio, ma anche la giurisprudenza ci mette del suo per comprimere tale diritto, tra l’altro proprio attraverso un aggravamento della prova di resistenza.

Il nostro tema è trattato in una recentissima sentenza della Cassazione (sez. VI civ., n. 3227/2020) che è stata già oggetto di un perspicuo commento di Colli Vignarelli sulla Rivista telematica diritto tributario. La sentenza tratta di un caso relativo all’IVA in cui vi era stato l’accoglimento parziale, da parte dell’ufficio, delle ragioni fatte valere dal contribuente in sede di mediazione; per la restante parte si era in-

vece instaurato il processo e in questa sede il contribuente faceva valere il fatto che non era stato attivato il contraddittorio adducendo, quale prova di resistenza, la circostanza che l'amministrazione avesse accolto le sue argomentazioni in sede di mediazione. Il che dimostrava che fossero argomentazioni fondate e quindi idonee a comportare il superamento della prova di resistenza, con conseguente illegittimità dell'accertamento per mancata instaurazione del contraddittorio.

Ebbene, qui la Cassazione – dopo aver richiamato la giurisprudenza in materia di prova di resistenza – afferma che la circostanza che l'ufficio avesse accolto in parte la proposta di mediazione recependo alcune delle argomentazioni svolte dal contribuente in sede di ricorso, non è una prova del fatto che queste argomentazioni fossero fondate e che quindi avrebbero potuto essere validamente poste in sede procedimentale qualora fosse stato attivato il contraddittorio. E ciò perché l'ufficio, in sede di mediazione, persegue esclusivamente lo scopo di deflazionare il contenzioso, senza necessariamente condividere le “concessioni” (e il termine usato mi pare significativo) fatte al contribuente.

È un'affermazione davvero sorprendente, che supera *d'emblée* ogni considerazione sulla indisponibilità dell'obbligazione tributaria e sancisce la discrezionalità dell'amministrazione di concedere sconti sulla base di semplici considerazioni di tipo “economico” a prescindere dalla fondatezza delle ragioni del contribuente.

Non solo, ma secondo questa sentenza – che cita falsamente alcuni precedenti mentre afferma invece un principio

del tutto nuovo – il contribuente per fornire la prova di resistenza è tenuto a indicare quali particolari argomentazioni, ovvero quali specifiche circostanze, situazioni o documenti diversi da quelli adottati nel ricorso, avrebbe potuto addurre qualora le fosse stato assicurato il contraddittorio endoprocedimentale. Si noti bene: diversi da quelli adottati nel ricorso. Quindi non sarebbe sufficiente, come ha finora sempre affermato la giurisprudenza tanto interna quanto eurounitaria (si trattava, lo ricordo, di una fattispecie in materia di IVA), che il contribuente adduca come prova di resistenza ragioni serie e non meramente pretestuose, ma sarebbe anche necessario che si tratti di argomenti e/o documenti diversi da quelli fatti valere nel ricorso! Mi sembra veramente una pronuncia priva di senso: il contribuente che ha delle valide ragioni per opporsi ai risultati del controllo fiscale e non ha potuto farli valere perché non gli è stato dato modo di instaurare un contraddittorio, dovrebbe fondare il ricorso avverso l'atto di accertamento su motivi diversi, e addurre quelli che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio solo nel motivo pregiudiziale di ricorso attinente la illegittimità dell'atto per mancata instaurazione del contraddittorio.

A voler essere benevoli, potrebbe trattarsi di un'applicazione – comunque del tutto errata – del principio caro alla Cassazione secondo cui l'unico vero contraddittorio è quello che si svolge in fase processuale, mentre quello procedimentale, tutto sommato, non è un vero contraddittorio. Certamente sappiamo che perlomeno per l'ordinamento interno, come insegna la Corte Costituzionale, il contrad-

dittorio procedimentale non è espressione del diritto di difesa, ma ciò non toglie che esso debba essere tutelato a salvaguardia non solo dei diritti del contribuente, ma anche dell'interesse pubblico alla corretta determinazione dell'imposta dovuta. Invece questo modo di intendere la prova di resistenza è sostanzialmente la negazione del diritto al contraddittorio, dal momento che il contribuente potrebbe far valere la lesione di tale diritto solo rinunciando alla tutela processuale sui rilievi che avrebbe potuto sollevare in sede procedimentale.

Devo anche dire, però, che vi è la speranza che la sentenza che ho appena commentato resti isolata. Ed infatti pronunce coeve, per esempio l'ordinanza n. 8296/2020, danno invece una corretta interpretazione della prova di resistenza secondo i canoni già previsti dalla migliore giurisprudenza interna, nonché da quella della Corte di Giustizia: si auspica quindi che questa notazione fantasiosa sul fatto che ai fini del soddisfacimento della prova devono essere adottati elementi non fatti valere nel ricorso rimanga limitata alla pronuncia che ho citato.

Il volume raccoglie le relazioni al Convegno (Webinar) organizzato dall'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi sul tema dell'accertamento tributario e del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio, alla luce delle novità introdotte dal c.d. decreto Crescita (D.L. n.34/2019) che ha introdotto nel D.lgs. n. 218/97 l'art. 5-ter, in virtù del quale, prima di emettere un avviso di accertamento, gli uffici fiscali hanno l'obbligo di invitare il contribuente a comparire, a pena di nullità degli atti impositivi, ed avviare il procedimento di accertamento con adesione. La novella legislativa, che recepisce le indicazioni derivanti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, seppur rappresenta un passo in avanti nella disciplina dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente in tema di accertamento non risolve tutti i profili critici ed interpretativi della materia che sono stati individuati ed approfonditi nel Convegno.

ISBN 978-88-6611-995-1



9 788866 119951

€ 10,00