

AV

Studio Prof. Antonio Viotto

25° INCONTRO DI STUDIO
LA RIFORMA FISCALE
LE MODIFICHE IN TEMA DI ACCERTAMENTO E DI
PROCEDIMENTO ACCERTATIVO

ANTONIO VIOTTO

Professore Ordinario di Diritto Tributario
Università Ca' Foscari Venezia
Dottore commercialista in Treviso



ODCEC
ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI DI TREVISO

FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
TREVISO

Il principio del contraddittorio

Introduzione

Con la legge delega di riforma tributaria si pone in evidenza la necessità di un intervento organico sul contraddittorio endoprocedimentale.

Il contraddittorio anticipato viene concepito come principio generale da applicare in via generalizzata.

Tale scelta viene salutata come una decisione di portata storica.

Il principio del contraddittorio

Quadro normativo ante riforma

L'istituto del contraddittorio anticipato non ha mai formato oggetto di una disposizione di carattere generale che ne prevedesse l'applicazione per ogni tipologia di tributo e per ogni metodologia di accertamento e ne disciplinasse uniformemente le modalità di concreta attuazione e le conseguenze in caso di mancata instaurazione.

Il contraddittorio ha sempre formato oggetto di previsioni specifiche.

Anche la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 46 del 21/03/2023, aveva ritenuto non generalizzabile l'applicazione dell'art. 12, c. 7, e aveva invitato il legislatore ad adottare un'espressa previsione che introducesse tale principio in via generale nel nostro ordinamento.

Sul versante dei tributi armonizzati, invece, la giurisprudenza della CGUE aveva condotto al riconoscimento generalizzato del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

La Cassazione, a partire dalla sentenza a Sezioni Unite 9 dicembre 2015, n. 24823, ha introdotto la nota distinzione – per quanto concerne il contraddittorio anticipato – tra tributi non armonizzati e tributi armonizzati.

Il principio del contraddittorio

Criticità della disciplina ante riforma

- Poco ragionevole distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati;
- Non soddisfacente, per realizzare il principio del contraddittorio anticipato, la previsione di cui all'art. 5-ter, d.lgs. 218/1997;
- Debole la forma di contraddittorio prevista per le rettifiche ex art. 36-bis e 36-ter del d.p.r. 600/73 ed ex art. 54-bis del d.p.r. 633/72;
- Mancanza di una disposizione per i tributi indiretti “minori” e per i tributi locali;
- Non contemplato un diritto del contribuente di accesso agli atti del procedimento in funzione dell'espletamento del contraddittorio anticipato.

Il principio del contraddittorio

La legge delega

La legge delega:

- All'art. 3, c. 1 lett. a) prevede di «garantire l'adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria»;
- All'art. 4 c. 1, prevede:
 - lett. a), il rafforzamento dell'obbligo della motivazione;
 - lett. e), «una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario»;
 - lett. f), «una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità»;

Il principio del contraddittorio

La legge delega

- All'art. 17, l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, con le seguenti caratteristiche:
 - 1) 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 maggior tutela previsto dall'articolo 12, c. 7, della L. 212 del 2000.

Il principio del contraddittorio

L'attuazione della delega: il D.Lgs. n. 219/2023

Previsione di un nuovo art. 6-bis e abrogazione dell'art. 12, c. 7 dello Statuto.

Il nuovo art. 6-bis è articolato:

- Ambito oggettivo: tutti gli atti autonomamente impugnabili
 - con esclusione:
 - atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, *di pronta liquidazione* e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (non viene abrogato art. 6, c. 5 dello Statuto);
 - casi di fondato pericolo per la riscossione;
- Diritto al contraddittorio informato ed effettivo, a pena di annullabilità;

Il principio del contraddittorio

L'attuazione della delega: il D.Lgs. n. 219/2023 (continua)

Procedimento:

- comunicazione da parte dell'AF dello schema dell'atto che intende adottare
- assegnazione di un termine al contribuente, di almeno 60 gg., per produrre eventuali controdeduzioni o per accedere al fascicolo ed estrarre copia degli atti (dopo il passaggio alle Camere, il termine non è prorogabile)
- successiva eventuale emissione dell'atto con obbligo di motivazione rafforzata (obbligo che era sfuggito nella versione del decreto inviata alle Camere)
- impossibilità per l'AF di emettere l'atto prima del decorso del termine assegnato (in caso di mancato rispetto del termine l'atto è annullabile; non sono previste deroghe, neppure in casi di particolare e motivata urgenza)

Il principio del contraddittorio

Criticità del decreto delegato

- Dubbio sull'applicabilità agli accertamenti parziali;
- Schema dell'atto non è definito dalla legge;
- Termine concesso al contribuente fissato da AF;
- Mancanza di disciplina dell'accesso agli atti;
- Mancanza di disciplina di adeguamento del termine per il contraddittorio in caso di accesso agli atti;
- Posticipazione del termine di decadenza dell'azione accertativa;
- Rischio di confusione con l'accertamento con adesione.

Il principio del contraddittorio

Riflessi processuali

- Non prevista la c.d. prova di resistenza;
- Confermata la concezione del contraddittorio come diritto del contribuente, senza preclusioni per la difesa in giudizio;
- Unico riflesso sulle spese del giudizio, le quali sono compensate quando la parte risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.

Prof. Antonio Viotto

Professore Ordinario di Diritto Tributario
Università Ca' Foscari Venezia
Dottore Commercialista e Revisore Legale

Piazza Rinaldi, 7 - Treviso
Borgo Aleandro, 8 - Motta di Livenza (TV)
+39 0422 1628118

<http://www.antonioviotto.it>

<https://www.linkedin.com/in/profantonioviotto>

AV

Studio Prof. Antonio Viotto