

## **Relazione della CAT CAGLIARI al Congresso di Venezia**

*04 aprile 2025*

*Contraddittorio fiscale: rivoluzione o illusione? Le criticità dell'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente.*

Con questa Relazione intendiamo indagare sugli effetti della riforma del contraddittorio anticipato, alla luce dell'esperienza fatta in questo primo anno di applicazione, al fine di dare una risposta al quesito (un po' provocatorio) posto nel titolo, cioè se questa riforma può definirsi una vera rivoluzione o se, piuttosto, si riveli una mera illusione.

Con l'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente il Legislatore ha sancito il principio del contraddittorio preventivo obbligatorio in materia fiscale, stabilendo che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

La norma (al comma 1) prevede quindi che l'Amministrazione finanziaria debba sempre instaurare un contraddittorio preventivo con il contribuente, prima di emettere atti impositivi autonomamente impugnabili.

Questo significa che il contribuente ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano l'adozione dell'atto (cioè degli elementi di fatto e di diritto emersi dall'istruttoria) e deve avere la possibilità di presentare le proprie osservazioni prima che l'atto stesso venga emesso.

Sono state introdotte anche alcune deroghe, cioè le esclusioni dall'obbligo.

Il comma 2 prevede, infatti, alcune eccezioni all'obbligo di contraddittorio. In particolare, la norma prevede che non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati, gli atti di pronta

liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Per disciplinare queste eccezioni, è stato emanato il Decreto del MEF del 24 aprile 2024 (che ne ha elencato le specifiche ipotesi) e poi anche una norma di interpretazione autentica (art. 7-bis del D.L. n. 39/2024) che ha stabilito che l'art. 6-bis comma 1 non si applica agli atti per i quali la normativa già prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti, precisando inoltre che il diritto al contraddittorio anticipato obbligatorio non si applica al diniego di istanze di rimborso.

Rispetto alle deroghe a cui si è poc'anzi accennato, se da un lato appare tutto sommato comprensibile che tra gli atti ai quali si applica il contraddittorio anticipato obbligatorio non rientrino quelli per i quali la normativa già prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Ufficio impositore e il contribuente (come nel caso di procedimento di cui all'art. 10-bis dello Statuto in materia di abuso del diritto), anzi forse non c'era neppure il bisogno di precisarlo, dall'altro – e qui iniziano le criticità – è incomprensibile che siano esclusi dal contraddittorio proprio gli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti (mentre, pare di capire, per gli atti di recupero su crediti non spettanti, quindi meno gravi, il contraddittorio sarebbe obbligatorio).

Sulle principali deroghe stabilite dal comma 2 (atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati, gli atti di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni), se può essere facile individuare queste tipologie di atti per quanto riguarda l'azione dell'Agenzia delle Entrate (e comunque sono stati elencati dal Decreto del MEF), più complicato diventa collocare tali atti nell'ambito dell'azione impositiva degli enti locali.

Ad ogni modo, e questo può essere salutato positivamente, viene definitivamente superata la distinzione tra obbligo di contraddittorio per gli

accertamenti che derivano da accessi, ispezioni e verifiche per i quali tale obbligo era previsto dall'art. 12, comma 7 dello Statuto (ora abrogato) e obbligo di contraddittorio per gli accertamenti c.d. a tavolino, per i quali la Corte di Cassazione, con la nota sentenza a Sezioni Unite n. 24823/2015, ne ha affermato il diritto solo se l'accertamento atteneva a tributi armonizzati e comunque purché il contribuente dimostrasse che le proprie preventive osservazioni avrebbero potuto influire sull'atto finale (la c.d. prova di resistenza).

Passando poi all'esame del procedimento previsto dalla norma per l'attuazione del contraddittorio, a parte alcune farraginosità derivanti dalla sovrapposizione di termini (specialmente nel primo periodo di applicazione), dall'esperienza maturata in questo periodo si ritiene in linea di massima che il procedimento sia idoneo a garantire che il contraddittorio sia informato ed effettivo, e cioè che il contribuente venga davvero posto nelle condizioni di conoscere preventivamente la pretesa impositiva che l'Agenzia ha intenzione di attuare nei suoi confronti e di far valere le proprie ragioni, al fine di evitare (in tutto o in parte) che venga emesso un accertamento ingiusto.

Sotto questo profilo, occorre però tener conto della delicatezza della fase che si sta affrontando ed attuare quindi la giusta strategia, perché non vi è dubbio (e questa è una delle critiche che la dottrina muove al nuovo istituto) che il procedimento può "costringere" il contribuente ad anticipare le sue difese rispetto al ricorso.

Bisogna anche ricordare, in proposito, che in base al nuovo comma 2 dell'art. 15 del processo tributario (d. lgs. n. 546/92), le spese del giudizio sono compensate quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.

Quindi il professionista che assiste il contribuente deve valutare l'opportunità o meno di far conoscere all'Agenzia, già dalla fase del contraddittorio, quella documentazione che potrebbe indurre l'Ufficio a modificare o integrare le

motivazioni dell'accertamento, mentre potrebbe essere strategicamente più utile riservarsi la produzione nel corso del giudizio, se la suddetta documentazione può risultare decisiva per l'accoglimento del ricorso, anche a costo di una compensazione delle spese.

Parte della dottrina è critica rispetto al nuovo istituto, sostenendo che sia proprio questo aspetto a determinare uno sbilanciamento a favore dell'ente impositore, nel senso che l'effettività del contraddittorio (a cui comunque il contribuente può legittimamente sottrarsi senza perdere il diritto di sostenere le proprie ragioni nella fase contenziosa) comporta inevitabilmente una anticipazione delle difese con l'auspicio di convincere l'Ufficio a non emettere l'atto impositivo o ad emetterlo con pretese minori.

Ma questo, a ben vedere, costituisce proprio la ratio del principio del contraddittorio anticipato: consentire al contribuente, entro un tempo predeterminato, di conoscere preventivamente le contestazioni che il Fisco gli rivolge e a sua volta di far valere le proprie ragioni prima che venga emesso l'accertamento.

Si tratta naturalmente di verificare di volta in volta se l'effettività del contraddittorio prevista dalla norma venga dall'Ufficio attuata nella sostanza o solo nella forma.

Quindi, per rispondere al quesito posto nel titolo di questa Relazione, possiamo dire:

- da un lato, che non era giusto illudersi che l'ampliamento del contraddittorio sarebbe stata la soluzione a tutti i problemi;
- ma dall'altro, che questa riforma non è di certo una vera rivoluzione, ma (pur con tutte le criticità che abbiamo sommariamente esposto) consente comunque un preventivo confronto tra l'Ufficio e il contribuente in molti casi in cui in precedenza tale confronto non era garantito.

L'argomento che si è voluto trattare consente, infine, di segnalare un principio che la Suprema Corte ha affermato di recente con l'Ordinanza n. 287 del 7 gennaio 2025, riferito alla precedente normativa e ad un caso molto particolare in cui, dopo le osservazioni al PVC della GdF, l'Ufficio aveva convocato il contribuente per formulare con apposito verbale di contraddittorio ulteriori contestazioni rispetto ai rilievi presenti nello stesso PVC, per poi emettere l'accertamento senza attendere i sessanta giorni dalla data dell'ultimo verbale di contraddittorio.

Di seguito il principio di diritto:

***“in materia di contraddittorio endoprocedimentale di cui all’art. 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000, nel caso in cui l’Ufficio – dopo la notifica del PVC redatto a seguito di accesso, ispezione o verifica presso il contribuente e nel corso del contraddittorio instauratosi a seguito della comunicazione da parte del contribuente delle osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori – formuli ulteriori rilievi o nuove contestazioni rispetto a quelle contenute nel PVC, delle quali il contribuente venga a conoscenza per la prima volta, il termine di sessanta giorni di cui ancora all’art. 12 c. 7 della L. n. 212 del 2000 inizia a decorrere a partire dal momento in cui l’Ufficio ne notizia il soggetto sottoposto a controllo e non dalla precedente data di consegna o notificazione del PVC, anche se i fatti materiali conosciuti dall’Amministrazione finanziaria e posti a base della nuova contestazione sono stati già rilevati in occasione della redazione del PVC medesimo”.***

La Corte motiva il principio facendo osservare come la conclusione opposta “consentirebbe una agevole soppressione del termine di sessanta giorni, poiché sarebbe sufficiente per l’Ufficio innovare o modificare le proprie contestazioni nel corso del contraddittorio, magari a ridosso dello scadere del termine, per poi notificare il sessantunesimo giorno l’avviso di accertamento che veicola tali nuove contestazioni, di fronte alle quali al contribuente

*risulterebbe nel concreto impedito il prescritto dialogo pre-processuale che la disposizione in argomento invece vuole sempre garantire”.*

Ebbene, si tratta di un principio che, in alcuni casi particolari, potrebbe rivelarsi valido e utile anche con riferimento alla nuova disciplina, laddove ad esempio l’Ufficio, nel corso del contraddittorio, comunichi l’esistenza di nuovi rilievi rispetto a quelli contenuti nello Schema d’atto, ed emetta l’accertamento senza assegnare al contribuente un nuovo termine per controdedurre in ordine alle nuove contestazioni.

Terminiamo questa Relazione con un doveroso richiamo al tema di questo Congresso, cioè l’Intelligenza Artificiale, prendendo spunto dalle parole di un filosofo dello Sport, il Prof. Emanuele Isidori, che in uno dei suoi recenti saggi, a proposito delle novità che riguardano l’uso dell’IA in ambito sportivo, ha scritto:

*«Le nuove tecnologie di analisi, sorveglianza e valutazione possono aiutare e agevolare, ma di fatto mai sostituire le funzioni degli arbitri e dei giudici sportivi.*

*Queste funzioni sono legate alle capacità personali di prendere decisioni non solo secondo le regole ed i regolamenti ma secondo coscienza.*

*Si potrebbe dire pertanto che l’arbitro rappresenta la “coscienza” dello sport».*

Non si vuole certo paragonare le decisioni che deve prendere un giudice nella sua funzione giurisdizionale rispetto alle decisioni di un arbitro sportivo, ma queste parole sono utili per ricordare che anche nella funzione giurisdizionale occorre mantenere quel grado di coscienza di cui solo l’essere umano può disporre.

Grazie per l’attenzione.