

Si fa presto a dire “diritto al contraddittorio”

di Philip Laroma Jezzi (*)

Il contraddittorio preventivo all'emissione dell'atto suscettivo di produrre conseguenze pregiudizievoli per il contribuente gioca un ruolo cruciale nell'equilibrio tra **esigenze** dell'**accertamento** tributario e **tutela** del **diritto** di **difesa** del soggetto destinatario, sul quale sono ormai da tempo impegnate sia la Corte di Giustizia che la nostra Corte di cassazione. Il dibattito sembra essersi fin qui concentrato prevalentemente sul profilo delle **conseguenze** della **mancata attivazione** del **contraddittorio** (nullità dell'atto impositivo) e meno sulla sua reale funzione. Se, però, si vuole evitare di confinare il respiro del ragionamento alla ricerca dell'ennesimo congegno di tattica contenziosa per far invalidare gli atti, magari per altro verso fondatissimi, dell'Amministrazione finanziaria, occorre interrogarsi sulla effettiva **utilità** del contraddittorio o, meglio, delle conseguenze della sua effettiva **attivazione**.

Si sa che la ricerca del punto di equilibrio tra (esigenze dell')accertamento tributario e (tutela del) diritto di difesa del suo destinatario è assai difficile; ed è indubbio che il contraddittorio preventivo all'emissione dell'atto suscettivo di produrre conseguenze pregiudizievoli per il contribuente giochi un ruolo cruciale in questo esercizio, sul quale d'altra parte sono ormai da tempo impegnate sia la Corte di Giustizia che la nostra Corte di cassazione (per non parlare della migliore dottrina) (1).

Diritto al contraddittorio: sì ma quando?

Cominciamo con il dire che la Corte di Giustizia - con una sentenza di portata storica - ha sì dato atto che quello ad “essere sentito” precedentemente all'adozione di provvedimenti idonei a incidere sulla sua sfera patrimoniale e/o personale è da annoverarsi fra i diritti fondamentale UE (2); ma essa ha anche già avuto modo di operare degli importanti distinguo in relazione alle situazioni nelle quali tale diritto, invece, non opera. Mi riferisco, ad esempio, al tema dello scambio d'informazioni, rispetto al

quale la Corte di Giustizia (3) ha recentemente affrontato il problema se, in base al diritto dell'Unione, “la decisione di un'autorità competente di uno Stato membro di chiedere l'assistenza di un'autorità competente di un altro Stato membro [ai sensi della Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette, N.d.R.] e la decisione di quest'ultima di procedere a un'audizione di testimoni al fine di rispondere a tale richiesta costituiscano atti che, a causa delle loro conseguenze per il contribuente, esigono che quest'ultimo sia sentito” (4).

La Corte, preso atto che la Direttiva non contempla un diritto d'informativa, si è quindi domandata se esso non possa desumersi dall'art. 41 della Carta dei diritti UE e, al riguardo, ha puntualizzato che, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, occorre tenere distinta (a) la fase d'indagine, nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'Amministrazione fiscale ad un'altra - in se-

(*) Professore aggregato di diritto tributario presso l'Università degli studi di Firenze e Avvocato in Firenze, MA tax - Institute of Advanced Legal Studies

(1) Una lettura che mi sento davvero di raccomandare, anche per i rimandi ivi contenuti, è C. Scalinci, “Lo Statuto e l'‘auretta’ dei principi che ... *incomincia a sussurrar*: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedi-

mento partecipato”, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8, I, 2014, pag. 883.

(2) Sopropé - Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública, causa C-349/07.

(3) Jiří Sabou contro Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, causa C-276/12.

(4) *Id.*, par. 39.

no alla quale non opera il diritto al contraddittorio -, dalla (b) fase “contraddittoria” (5) tra l’Amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l’invio alla parte privata di una proposta di rettifica - ove, invece, tale diritto opera appieno (6).

L’appartenenza della richiesta (e della acquisizione) di informazioni - così come della risposta dell’Amministrazione destinataria della richiesta stessa e dell’eventuale audizione di testimoni (7) - alla fase precedente a quella dell’emissione di un avviso di accertamento

esclude, pertanto, che tali attività debbano essere, secondo la Corte di Giustizia, rese note al contribuente e/o che questi abbia diritto di partecipare alla loro esecuzione.

Ho recentemente avuto l’opportunità di parlare di questo argomento (8) ad un auditorio di colleghi non-italiani e mi è parso che tutti annuissero in segno di approvazione alla soluzione individuata dalla Corte; ed anche a me, in effetti, sembrava - all’atto di esporla - che la soluzione in questione fosse ragionevole.

Come osservato dall’Avvocato Generale Kokott, “qualora un interessato avesse il diritto di essere ascoltato prima di ogni singolo atto istruttorio di un’authority amministrativa, l’onere collegato a questo atto costituirebbe piuttosto un ostacolo alla preparazione di una decisione fondata senza alcun significativo incremento della tutela dell’interessato. Questa tutela di regola è sufficientemente garantita dal fatto che l’interessato è ascoltato prima dell’a-

LA GIURISPRUDENZA

Contraddittorio e accertamenti “a tavolino”

La Corte di cassazione, in una recente ordinanza di rimessione alle SS.UU. dedicata all’intreccio tra contraddittorio e accertamenti “a tavolino”, ha affermato che:

- il **processo tributario** si caratterizza per l’**assenza** di una **fase istruttoria** o di raccolta delle prove da parte di un giudice terzo;

- l’**istruttoria fiscale** è opera dell’**Amministrazione** finanziaria che, ad esempio, raccoglie da persone informate dei fatti dichiarazioni dotate di valore meramente indiziario che, tuttavia, spessissimo determinano l’esito del giudizio;
- la **distinzione** fra **indizio** e **prova** tende, dunque, a **sfumare**, divenendo quasi impercettibile in un processo il cui esito può essere determinato da canoni di giudizio di carattere probabilistico e non occorre il superamento di “ogni ragionevole dubbio”.

dozione della decisione alla fine del procedimento amministrativo” (9).

In sostanza, garantire il diritto di difesa del contribuente all’interno della procedura di scambio di informazioni non giustifica il rischio di compromissione dell’efficiente svolgimento della stessa, atteso che detto diritto può essere sfogato successivamente.

Tutto vero, ma c’è un però.

Intanto, è lo stesso Avvocato Generale ad ammettere che “le indagini effettuate dallo Stato membro richiesto, tuttavia, possono fornire prove che in-

fluenzano *de facto* la determinazione dell’imposta nazionale sul reddito, confermando o confutando i dati forniti dal soggetto passivo. Sotto questo profilo, la decisione circa una richiesta informazioni ai sensi dell’articolo 2 della Direttiva 77/799 può produrre indirettamente effetti giuridici per il soggetto passivo e, a questo riguardo, rivelarsi lesiva. Inoltre essa può essere lesiva anche di fatto per il soggetto passivo, ad esempio quando in base alle indagini la sua reputazione viene macchiata presso le persone cui è rivolta la richiesta” (10); ma non è tanto - o non solo - questo a preoccupare, quanto la circostanza, evidenziata con impareggiabile lucidità dalla Corte di cassazione (11) in una recente ordinanza di rimessione alle SS.UU. dedicata all’intreccio tra contraddittorio e accertamenti “a tavolino”, che:

- i) il processo tributario si caratterizza per “l’assenza di una fase istruttoria o di raccolta delle prove da parte di un giudice terzo”;

(5) Il testo in inglese indica questa fase come *contentious stage*: ci si vuole dunque riferire alla fase che inizia a partire dal momento in cui l’Amministrazione decide di muovere una contestazione al contribuente.

(6) Sabou, par. 40.

(7) Id., par. 43.

(8) <http://www.law.qmul.ac.uk/events/items/123251.html>.

(9) Conclusioni dell’Avvocato generale Julianne Kokott nel caso Sabou, par. 57.

(10) Conclusioni dell’Avvocato generale Julianne Kokott nel caso Sabou, par. 53.

(11) Ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015.

ii) l'istruttoria fiscale "è opera della Amministrazione che, ad esempio, raccoglie da persone informate dei fatti dichiarazioni dotate di valore meramente indiziario (12) che, tuttavia, spessissimo determinano l'esito del giudizio";
iii) la distinzione "fra indizio e prova tende, dunque, a sfumare, divenendo quasi impercettibile in un processo il cui esito può essere determinato da canoni di giudizio di carattere probabilistico (si pensi al largo ricorso al criterio dell'*id quod plerumque accidit*) e non occorre il superamento di 'ogni ragionevole dubbio'".
D'onde la considerazione di fondo che il contraddittorio procedimentale, "in quanto teso a consentire al contribuente di far sentire la propria voce in quella fase amministrativa nella quale si forma una parte importante del materiale probatorio sul quale, nel caso di impugnazione dell'atto, si baserà il convincimento del giudice, può ritenersi funzionale anche alla tutela del diritto di difesa costituzionalmente garantito".

Ecco che in questa luce - indubbiamente distorta dalle carenze del processo tributario italiano - mi viene da dubitare della (a tacer d'altro) opportunità di tagliare completamente fuori la parte privata dal processo di acquisizione delle informazioni riguardanti il rapporto d'imposta (sia esso domestico o transnazionale delle informazioni) (13).

In sostanza, è ben vero che "occorre distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'amministrazione fiscale ad un'altra, dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica" (14), ma chiunque abbia un po' di esperienza di accertamenti tributari sa benissimo che l'intercapedine tra fase propriamente istruttoria e quella della "proposta di rettifica" è sottilissimo, se non addirittura inesistente.

Basti pensare che il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle entrate, pur appartenendo alla fase istruttoria del procedimento, non solo è suscettivo di per sé di produrre conseguenze assai gravi (in termini, ad esempio, di misure cautelari e/o avvio di procedimenti penali), ma normalmente espone già quello che sarà il successivo accertamento ed ha la indiscutibile capacità di pregiudicarne (nel senso di *prae-iudicare*) in maniera notevole l'esito.

Pensiamo proprio al caso Sabou, riguardante la utilizzabilità delle informazioni (richieste dalle e) trasmesse alle autorità fiscali richiedenti ceche e aventi a oggetto dichiarazioni di terzi rese alle rispettive autorità fiscali degli Stati richiesti. Certo, qualcuno osserverà che le "dichiarazioni di terzi" recepite in un processo verbale di constatazione hanno mera valenza indiziaria in sede contenziosa; ma si può seriamente affermare che sia davvero questa la realtà applicativa delle aule di giustizia tributaria delle Province e Regioni italiane? Come potrebbe il contribuente difendersi quando le dichiarazioni di terzi (peraltro rese in un altro Stato) sono state raccolte a fronte di domande formulate da una sola delle parti in causa?

Come dice la Corte di cassazione nell'ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015 sopra citata, la distinzione "fra indizio e prova tende, dunque, a sfumare, divenendo quasi impercettibile in un processo il cui esito può essere determinato da canoni di giudizio di carattere probabilistico".

Se questo è vero, non vedo - avuto riguardo alla generalità dei casi - motivi validi per non ritenere parte integrante del diritto di difesa del contribuente - nella sua accezione "sopropéniana" - la facoltà di questi di partecipare alla fase di raccolta delle informazioni, consentendogli, specie quando si tratta di elementi di prova sostanzialmente non ripetibili come le dichiarazioni di terzi, di essere sentito in contraddittorio con gli organi verificatori.

(12) Tra le tante, Cass. n. 8369 del 2013.

(13) Si noti che la dicotomia istruttoria/accertamento indicata dalla Corte di Giustizia in Sabou - per distinguere le situazioni nelle quali vi è diritto ad essere sentiti da quelle nelle qua-

li esso non vi è - è stata recepita dalla giurisprudenza di legittimità, come si può vedere dal contenuto della stessa, più volte citata, ordinanza n. 527 del 2015.

(14) Sabou, par. 40.

Parliamoci chiaro: promuovere il contraddittorio quando la prova - o qualche suo surrogato - si è già formata equivale a costringere il contribuente a trovare "altre" prove a suo discapito; il che, non solo non è spesso proprio possibile, ma priva il contraddittorio stesso della sua astratta attitudine a consentire la verifica di "quella" specifica prova utilizzata dall'autorità procedente.

Mi auguro, pertanto, che il punto di equilibrio individuato dalla Corte di Giustizia possa essere ulteriormente aggiustato, così come d'altra parte auspicato dall'Avvocato Generale Kokott (15), distinguendo caso per caso tra atti istruttori che richiedono l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e quelli che, invece, possono essere compiuti senza la partecipazione della parte privata.

Il contraddittorio da solo non basta: l'importanza di motivare le ragioni del suo esito (negativo)

Il dibattito sembra essersi fin qui concentrato prevalentemente sul profilo delle conseguenze della mancata attivazione del contraddittorio (nullità dell'atto impositivo), e meno sulla sua reale funzione.

Certo, sarebbe ozioso affermare che è contrario al diritto di difesa formulare pretese impositive e sanzionatorie prima di aver ascoltato la versione del loro destinatario, se poi non si individuano le conseguenze pregiudizievoli alle quali deve andare incontro l'Amministrazione finanziaria quando essa "si dimentichi" di assolvere a siffatto onere (16); ed è da questo punto di vista indubbio che la predicata (da larga parte

LA GIURISPRUDENZA

Distinzione tra indizio e prova

Se è vero, come dice la Corte di cassazione, che la distinzione fra indizio e prova tende a sfumare, non si vedono, avuto riguardo alla generalità dei casi, motivi validi per non ritenere parte integrante del **diritto di difesa del contribuente** la **facoltà** di questi di **partecipare** alla fase di **raccolta delle informazioni**, consentendogli, specie quando si tratta di elementi di prova sostanzialmente non ripetibili come le dichiarazioni di terzi, di essere sentito in **contraddittorio** con gli organi verificatori.

della dottrina, della giurisprudenza di merito e, da ultimo, anche di legittimità sulla scorta delle indicazioni impartite dalla Corte di Giustizia) invalidità dell'atto emesso in violazione del diritto (di difesa) in questione sia il miglior viatico per assicurare che quest'ultimo, viceversa, sia scrupolosamente rispettato dagli organi accertatori. Anche se - va pure detto -, sembra

che il recepimento della giurisprudenza di fonte europea sia stato un po' troppo entusiastico visto che si è obliterata la distinzione, che la Corte di Giustizia invece traccia (17), tra quelle situazioni nelle quali il contraddittorio non attivato avrebbe potuto in astratto, ove debitamente attivato, condurre a una decisione diversa - le quali dunque sono meritevoli di annullamento -, da quelle nelle quali esso sarebbe stato comunque influente - e che, pertanto, non sono inficiate dal vizio in esame.

Se, però, si vuole evitare di confinare il respiro del ragionamento alla ricerca dell'ennesimo congegno di tattica contenziosa (quando non meramente dilatoria e/o strumentale) per far invalidare gli atti - magari per altro verso fondatissimi - dell'Amministrazione finanziaria, dobbiamo interrogarci sulla effettiva utilità del contraddittorio in questione o, meglio, delle conseguenze della sua effettiva attivazione.

È lecito, infatti, nutrire un dubbio: che l'Amministrazione finanziaria - accortasi finalmente che, se non vuole lavorare a vuoto, deve necessariamente sentire il contribuente prima di emettere un atto idoneo a incidere sulla sfera sua giuridico-patrimoniale - assolvà sì a tale onere in via generalizzata, ma con modalità ta-

(15) Conclusioni nel caso Sabou, par. 58.

(16) Mi ricordo che il prof. Pasquale Russo - a proposito della tesi allora imperante secondo la quale il mancato rispetto dei 60 gg. indicati all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente fosse privo di conseguenze dal punto di vista della legittimità dell'avviso di accertamento così emesso - sosteneva colloquialmente (ma non meno esattamente) che, così facen-

do, al termine in questione si finiva per riconoscere una mera valenza "canzonatoria".

(17) Come peraltro rileva la stessa Corte di cassazione nella citata ordinanza n. 527 del 2015, richiamando la sentenza il par. 78 della sentenza Kamino International Logistics BV, causa C-129/13.

li da privare il meccanismo del suo significato profondo. Il reale rischio, in altre parole, è che il tanto decantato contraddittorio si esaurisca in un inutile profluvio di formule di stile sotto le quali si cela il consueto dialogo tra sordi - tipicamente coronato dalla frase: "Caro contribuente, faccia pure ricorso in Commissione!" - con annessa, inevitabile, crescita della mole spropositata di contenzioso gravante sui giudici tributari.

La mia domanda, in sostanza, è la seguente: nel formalistico gioco delle parti nel quale troppo spesso si esaurisce il rapporto Fisco-contribuente in Italia, che cosa può realisticamente aggiungere un incontro forzoso tra i due laddove non vi sia un concreto/sostanziale interesse a evitare la deriva processuale? Ovvero, come possiamo fare tesoro di questa importante acquisizione ed evitare che essa si traduca in un ennesimo adempimento burocratico privo di reale utilità? La risposta, credo, stia - non tanto, o non solo, nell'affermata nullità dell'atto impositivo emesso in spregio al "diritto di essere sentiti" (18), quanto - nel rafforzamento motivazionale che dovrebbe necessariamente/obbligatoriamente accompagnarsi alla celebrazione del contraddittorio (19).

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Rischio che il contraddittorio si traduca in adempimento burocratico

- Il contraddittorio rischia di esaurirsi in un inutile profluvio di formule di stile e in una **crescita** della mole spropositata di **contenzioso** gravante sui giudici tributari. Ci si chiede come evitare che esso si traduca in un ennesimo adempimento burocratico privo di reale utilità.

- La risposta sta, non tanto nella **nullità** dell'**atto impositivo** emesso in spregio al "diritto di essere sentiti", quanto nel **rafforzamento motivazionale** che dovrebbe necessariamente/obbligatoriamente accompagnarsi alla celebrazione del contraddittorio. L'importanza di questo profilo si comprende non appena si abbandoni l'idea che vede nel contraddittorio endoprocedimentale solo l'oggetto di un "diritto del contribuente" o di un "obbligo dell'Amministrazione finanziaria"; quando, in verità, sarebbe più appropriato intenderlo come un **momento o luogo** giuridico di "**responsabilità**" di **entrambe le parti**, nel quale è ancora possibile evitare di assumere atteggiamenti di difesa a oltranza delle posizioni di partenza.

L'importanza di questo profilo si comprende agevolmente non appena si abbandoni l'idea che vede nel contraddittorio endoprocedimentale solo l'oggetto di un "diritto del contribuente" o di un "obbligo dell'Amministrazione finanziaria"; quando, in verità, sarebbe più appropriato intenderlo come un momento o luogo giuridico di "responsabilità" di entrambe le parti, nel quale è ancora possibile evitare di assumere atteggiamenti di difesa a oltranza delle posizioni di partenza.

Non è un mistero che tanto più l'Amministrazione finanziaria vada avanti nell'emissione di atti preparatori e quindi impositivi e/o di contestazione, tanto maggiore è poi la sua difficoltà a fare

"marcia indietro" nel momento nel quale deve eventualmente "ripensare" il proprio operato alla luce delle deduzioni difensive del contribuente. Che sia la paura di dover rendere conto del proprio operato *a posteriori* all'*audit* interno oppure l'imbarazzo e/o la pigrizia di tornare sul lavoro già fatto magari da altri colleghi, non c'è dubbio che la facilità di mettere criticamente - e proficuamente - in discussione le conclusioni raggiunte *inaudita altera parte* è inversamente proporzionale alla quantità di

(18) Come si è appena detto nel testo, arriveremo a un momento nel quale le Direzioni provinciali instaureranno automaticamente il contraddittorio e il problema dell'invalidità degli atti emessi prescindendo dalla sua attivazione diverrà del tutto secondario.

(19) In effetti, la Corte di cassazione ha preso proprio questa posizione: "la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri ma deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in

sede di contraddittorio" (Cass., SS.UU., n. 26635 del 2009). Inoltre, nella recente sentenza n. 406 del 2015, la Corte di cassazione ha precisato che "l'Ufficio (...) è tenuto a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di gg. 60, prima di emettere l'atto accertativo che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente: risultando inficiato dal vizio di nullità l'atto impositivo emesso in difformità da detto modello procedimentale".

“carta” prodotta dall’Agenzia delle entrate rispetto alla specifica vicenda accertativa.

Ecco che, in questa luce, il primo che dovrebbe essere in effetti interessato a instaurare un contraddittorio preventivo con il contribuente è proprio il Fisco (20). Complice, forse, l’articolazione interna delle Direzioni provinciali - che vedono la gestione degli accertamenti e del contenzioso affidate a Uffici diversi (rispettivamente l’Ufficio controlli e l’Ufficio legale) -, non si comprende che “forzare” il contribuente a esporre le proprie tesi difensive già nella fase pre-contenziosa, non solo consente (ove tali tesi siano fondate) di

evitare l’emissione di atti impositivi infondati con risparmio di energie e fondi (21), ma anche (ove invece tali tesi siano infondate) di “blindare” maggiormente l’accertamento prendendo da subito posizione e contestando già in sede di motivazione l’eventuale strumentalità delle argomentazioni difensive.

Non parliamo, allora, di un “diritto” del contribuente al contraddittorio, quanto di un suo “diritto-dovere” al riguardo. In particolare, parliamo di:

i) “diritto”, in quanto costui deve poter essere messo nella condizione di spiegare le proprie

OSSERVAZIONI CRITICHE

Contraddittorio come diritto-dovere

Più che di un “diritto” del contribuente al contraddittorio, sarebbe corretto parlare di un suo “diritto-dovere” al riguardo. In particolare, si dovrebbe parlare di:

- “**diritto**”, in quanto costui deve poter essere messo nella condizione di **spiegare** le proprie **ragioni** prima di trovarsi nella asimmetrica posizione prodotta dalla circostanza che il suo creditore erariale gli ha già notificato un titolo esecutivo confezionato in via unilaterale (senza l’intervento di un giudice terzo);

- “**dovere**”, in quanto costui - essendo tenuto a informare la propria condotta a criteri di lealtà, correttezza e trasparenza - **non** dovrebbe essere messo nella

condizione di “riservarsi” di esporre le proprie **ragioni** quando ormai la **macchina amministrativa è partita** ed è più difficile arrestarla onde modificarne la direzione, sfruttando maliziosamente le inerzie operative interne agli Uffici e/o la maturazione dei termini per l’accertamento.

ragioni prima di trovarsi nella asimmetrica posizione prodotta dalla circostanza che il suo (possibile) creditore erariale gli ha già notificato un titolo esecutivo confezionato in via unilaterale (*id est*: senza l’intervento di un giudice terzo);

ii) “dovere”, in quanto costui - essendo tenuto a informare la propria condotta a criteri di lealtà, correttezza e trasparenza - non dovrebbe essere messo nella condizione di “riservarsi” di esporre le proprie ragioni quando ormai la macchina amministrativa è partita ed è più difficile arrestarla onde modificarne la direzione, sfruttando maliziosamente le inerzie operative interne

agli Uffici e/o la maturazione dei termini per l’accertamento.

Ora, ammesso vi sia consenso sull’utilità di una simile ricostruzione del problema, mi pare che l’unico strumento per realmente “indurre” i due principali attori della vicenda impositiva a intendere il contraddittorio negli indicati termini di un “banco di prova” delle rispettive posizioni sia quello, come già anticipato, di favorire/obbligare il travaso dei suoi esiti nella motivazione dell’atto che ne decreti (in tutto o in parte) il fallimento, ed ossia il relativo verbale negativo e, soprattutto, dell’atto di ac-

(20) Dimostra questa consapevolezza la Nota del 14 ottobre 2009, prot. n. 142734 dell’Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento diffusa in relazione all’applicazione dell’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente: “Al diritto del contribuente corrisponde l’obbligo per gli Uffici di valutare con oculatezza gli elementi da questi offerti, procedendo, sulla base degli stessi, all’esame del processo verbale” e, continua: “La norma in commento è finalizzata a garantire una serena e costruttiva dialettica tra le parti nel rispetto dei principi di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, a perseguire anche l’ulteriore obiettivo di riduzione del possibile contenzioso, in quanto consente all’ufficio di attingere dalle argomentazioni ed eccezioni fornite dal contribuente eventuali ulteriori

elementi utili a rappresentare con il maggior grado di persuasione possibile la legittimità della pretesa impositiva”.

(21) È questa la principale esigenza che si ritiene venga soddisfatta dal contraddittorio preventivo. Si può vedere, recentemente, Cass. n. 406 del 2015: “funzione (della norma) che deve essere individuata nella duplice esigenza di garanzia del contribuente (il quale deve essere posto in grado di partecipare al procedimento, formulando le proprie osservazioni e gli opportuni chiarimenti) e di efficienza dell’azione amministrativa (evitando alla PA di formulare, inutilmente, rilievi e pretese che attraverso la mera collaborazione del contribuente potrebbero risultare del tutto infondati)”.

certamento che ad esso faccia poi seguito: così facendo, dovrebbe potersi ottenere una maggiore responsabilizzazione delle parti e più agevolmente evitarsi un'applicazione formalistica e/o impropria (tipo "mercato delle vacche") dello strumento in questione.

Il diritto positivo offre significative indicazioni sul punto, dimostrando che il legislatore è perfettamente consapevole del rapporto di complementarietà funzionale che lega il contraddittorio preventivo alla motivazione dell'atto afflittivo successivo: innanzitutto va ricordato il comma 2 dell'art. 3 della Legge n. 241/1990 laddove, affermando che "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria", chiaramente si impone all'Amministrazione di dare conto - in quanto a pieno titolo costituente una "risultanza dell'istruttoria" - anche degli esiti del contraddittorio che l'abbia caratterizzata; un altro esempio si trovava nell'oggi abrogato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 il quale, accanto all'obbligo di inviare una richiesta di chiarimenti preventiva (comma 4), stabiliva espressamente (al comma 5) che "l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente", obbligo che è stato adesso riproposto nella norma contenuta nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente in tema di "abuso del diritto o elusione fiscale" (comma 8); similmente, l'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997, in tema di procedimento di irrogazione delle sanzioni, impone (al comma 7), anche qui a pena di nullità, che l'atto di irroga-

zione di sanzioni debba essere motivato anche in relazione alle deduzioni presentate dal contribuente (in base al comma 3); a proposito delle rettifiche operate ex art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 in base agli studi di settore sono state, invece, le Sezioni Unite (sentenza n. 26635/2009) a dare atto che "la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri ma deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio" (22); da ultimo, ma non per ultimo, la Legge 11 marzo 2014, n. 23, di delega al Governo per la riforma fiscale, inserisce tra i principi e criteri direttivi della delega la "previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" [art. 1, comma 1, lett. b)], nonché il rafforzamento del "contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" [art. 9, comma 1, lett. b)].

È (troppo) utopistico sperare che la prospettiva di una severa verifica in sede contenziosa del comportamento tenuto dalle parti in sede procedimentale - verifica da operarsi attraverso la lente della motivazione delle ragioni per le quali il contribuente non è riuscito a persuadere i verificatori - possa agire come argine - per entrambe le parti - al ricorso alla lite tributaria da considerarsi finalmente, in linea con quanto avviene in altri sistemi, come l'*extrema ratio* nella composizione degli accertamenti tributari?

(22) Da questo punto di vista, non si possono non condividere le critiche mosse da C. Nocera, "Circolare n. 19/E del 14 aprile 2010 - Studi di settore. La 'rilettura' dell'Agenzia delle entrate delle sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione", in *il fisco*, n. 17/2010, alla posizione adottata sull'argomento dall'Agenzia delle entrate, dove si afferma che la mancata indicazione delle ragioni per le quali sono stati disattesi i rilievi del

contribuente promossi in contraddittorio non configura una carenza di motivazione dell'atto, a condizione che "tali ragioni siano state comunque esplicitate in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale, consegnato al contribuente e quindi da questo conosciuto".