STUDIOLEGALEVITI
CIVILE E TRIBUTARIO

Dipartimento di Diritto Tributario

DELEGA FISCALE: NUOVO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

E

CONTRADDITTORIO GENERALIZZATO

di Avv. Claudio Viti

Com'è noto, il disegno di legge delega per la riforma fiscale pone le basi per l'adozione, da parte del Governo in tempi contingentati, di decreti legislativi diretti ad una generale "revisione" del sistema tributario (art. 1) e ad un intervento decisivo (da parte del Parlamento) sullo Statuto dei diritti del Contribuente (art. 4).

Lo Statuto, anche noto come Legge 212/2000, fissa una serie di diritti e garanzie per il Contribuente, oltre che principi di carattere generale cui deve ispirarsi il rapporto Fisco-Contribuente coma la trasparenza, la collaborazione e buona fede (c.d. *compliance* fiscale), il legittimo affidamento, princìpi puntualmente violati dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei rapporti con i Contribuenti.

Ed è notorio come, nell'arco di un ventennio, non si sia ancora raggiunta una certa equità nel rapporto, nonostante la previsione di detti principi specifici, a causa della sproporzione tra i poteri degli Uffici finanziari e la violazione dei diritti e garanzie del Contribuente.

Di qui la necessità del Legislatore di rafforzare il valore normativo dello Statuto, anche se, nel merito della sua riscrittura, si riscontrano misure recepite assolutamente a favore del contribuente (si pensi al diritto di accesso agli atti), altre un po' meno (compressione del diritto di interpello previsto dall'art. 11 dello Statuto).

Sulle linee tracciate dalla recente Legge 130/2022 di riforma del processo tributario che ha introdotto il nuovo comma *5-bis* dell'art. 7 del D. Lgs 546/92 inerente ad un onere della prova più gravoso a carico del Fisco che deve provare le ragioni giuridiche e di fatto della pretesa impositiva, la legge delega fiscale pone nuovamente l'accento sulla motivazione degli atti impositivi.

In tema di motivazione degli atti, infatti, il Legislatore richiede la evidente "prova" su cui si fonda la pretesa tributaria, in ossequio a quanto già previsto dall'art. 7 dello Statuto in tema di "*chiarezza e motivazione degli atti*", oltre che dall' art. 42 del D.P.R. 600/73 in tema di motivazione dell' "*avviso di accertamento*" e dal più generale art. 3 della Legge 241/1990 (atti amministrativi).

L'intervento del Legislatore è, dunque, mirato a blindare l'atto amministrativo-tributario così da scongiurare ipotesi di illegittimità e deflazionare il contenzioso sotto questo profilo.

Accanto a tale novità, la delega fiscale riconosce carattere di generalità al contraddittorio endo-procedimentale, il cui intervento normativo viene sollecitato dalla recentissima sentenza n. 47 del 21 marzo 2023 della Corte Costituzionale.

Sebbene da oltre un decennio il diritto Unionale riconosca carattere di imprescindibilità al contraddittorio endo-procedimentale in tutti i procedimenti di accertamento, le Sezioni unite, di contro con la sentenza 24283/2015, riconoscono tale obbligo ai soli tributi armonizzati (come l'IVA).

Il contraddittorio, dunque, che consiste nella preventiva audizione del Contribuente e delle ragioni da egli addotte viene riconosciuto in tutte le procedure di accertamento e, pertanto, gli Uffici non potranno emettere nessun atto impositivo senza il previo confronto con lo stesso. Una formazione partecipata in cui ragioni dell'Amministrazione finanziaria e del Contribuente s'incontrano, dando vita ad un atto impositivo più equo.

La fase preventiva adeguatamente instaurata, dunque, permetterà di deflazionare il contenzioso, poiché saranno emessi atti più equi e coerenti da parte del Fisco.

Tale previsione normativa si rende necessaria poiché da un lato, come anzidetto, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto l'obbligo del contraddittorio solo in determinati casi (accertamenti che hanno ad oggetto tributi

armonizzati), dall'altro nel nostro ordinamento non esiste una norma di disciplina generale del contraddittorio endoprocedimentale tributario, pur tuttavia rinvenendosi dai principi generali costituzionali di cui all'art. 97 della Carta Costituzionale (*trasparenza e buon andamento della PA*) ed agli artt. 10, comma 1 (*collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*) e 12 (*garanzie generali del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*) dello Statuto del Contribuente.

La legge delega, pertanto, interviene in questo ambito dando impulso normativo per riconoscere in via generalizzata il principio del contraddittorio a pena di nullità (salvi i controlli automatizzati), prevedendo una disciplina che regoli in modo univoco l'istituto.

La partecipazione del Contribuente al procedimento tributario diventa un diritto riconosciuto dalla Legge, la sua audizione diviene obbligatoria dal parte del Fisco che viene onerato dell'obbligo alla c.d. "motivazione rafforzata": nell'atto impositivo l'Amministrazione finanziaria deve debitamente giustificare il mancato accoglimento delle ragioni e giustificazioni del contribuente in sede procedimentale.