

**Il confronto amministrativo tra Fisco e Contribuente  
quale strumento di semplificazione procedimentale  
e di azione deflattiva procedimentale e processuale**

**di Kevin Bonasera**

## Osservatorio Politiche pubbliche per le Autonomie

Tutti i contributi, ad eccezione dell'editoriale di apertura, sono stati sottoposti a referaggio (*blind peer review*)

Direttore: prof. Francesco Manganaro, professore ordinario di Diritto amministrativo e pubblico, Università Mediterranea di Reggio Calabria

Condirettori

Prof. Giuseppe Tropea, prof.ssa Vincenza Caracciolo La Grotteria

### ***Comitato scientifico***

Francesco Astone, Jean Bernard Auby, Estefania Maria de Quiroz Barboza; Antonio Barone, Vittoria Berlingò, Carlos Botassi, Giuseppe Caia, Marco Calabrò, Marco Cammelli, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Guido Corso, Fulvio Cortese, Angela Costaldello, Carlos Balbín, Carlos Botassi, Maria Teresa Carballeira Rivera, Sabino Cassese, Mario P. Chiti, Maria Cristina Cavallaro, Giovanna Colombini, Giandomenico Comporti, Alfredo Contieri, Maria De Benedetto, Giacinto della Cananea, Daria de Pretis, Marina D'Orsogna, Marco Dugato, Enrico Follieri, Fabrizio Fracchia, Fabio Francario, Gabriella De Giorgi Cezzi, Diana Urania Galetta, Carlo Emanuele Gallo, Loredana Giani, Marcella Gola, Guido Greco, Nicola Gullo, Maria Immordino, Roberta Lombardi, Marco Mazzamuto, Fabio Merusi, Giuseppe Morbidelli, Remo Morzenti Pellegrini, Nino Paolantonio, Sergio Perongini, Giuseppe Piperata, Aristide Police, Pier Luigi Portaluri, Margherita Ramajoli, Mauro Renna, Anna Romeo, Fabio Saitta, Aldo Sandulli, Maria Alessandra Sandulli, Franco Gaetano Scoca, Anna Simonati, Mario Spasiano, Fabrizio Tigano, Michele Trimarchi, Bruno Tonoletti, Francesco Tuccari, Jacques Ziller.

### ***Comitato editoriale***

Rocco Parisi; Giuseppe Carlo; Cristina Fragomeni; Francesca Saraceno; Debora Bellocco

## **Il confronto amministrativo tra Fisco e Contribuente quale strumento di semplificazione procedimentale e di azione deflattiva procedimentale e processuale**

Kevin BONASERA

**Abstract:** Con il D.lgs. 30 dicembre 2023 n. 219 si consacra, finalmente, il principio del contraddittorio generalizzato nelle fasi endoprocedimentali promosse dall'Amministrazione Fiscale. Il percorso, normativo e giurisprudenziale a sostegno dell'attuale stato dell'arte, viene descritto nei suoi tratti più salienti lasciando intendere, al lettore, che i tempi sono maturi per ulteriori *upgrade* della disciplina amministrativo-tributaria.

**SOMMARIO:** *Premessa; 1. Il confronto amministrativo nella fase dei controlli fiscali; 2. Il contesto d'applicazione del confronto amministrativo tra Fisco e Contribuente nella fase dei controlli pre-accertativi: l'attenzione sulle indagini finanziarie; 3. Presunzioni pro Ufficio e ripartizione dell'onere della prova; 4. Il confronto tra Fisco e Contribuente: l'evoluzione; 5. La giusta direzione della riforma tributaria del 2024; Conclusioni.*

### **Premessa**

Dal 1990, il rapporto intercorrente tra Pubblica Amministrazione e cittadini è, come ampiamente noto, maggiormente improntato secondo coordinate relazionali che si rifanno ad archetipi costituzionali. A tale cambiamento, come è parimenti noto, ha contribuito significativamente anche la dottrina: un punto fermo, in particolare, è segnato dagli studi di Massimo Severo Giannini e dal suo "Rapporto", risalente al 1979, steso in qualità di Ministro della Funzione Pubblica, sullo stato dell'amministrazione<sup>1</sup>.

Nell'assunta centralità dell'idea di una Amministrazione pubblica operante in sequela del buon andamento<sup>2</sup> e rivolta ("privatisticamente" o "aziendalisticamente") al risultato – oggi elemento cardine in seno al D.lgs. 31 marzo 2023, n. 36<sup>3</sup> – può evidenziarsi, coerentemente, il ruolo delle fasi di contatto e di confronto intra-procedimentale tra Amministrazione e Privati, quali soggettività (a volte, solo apparentemente) dai contrapposti interessi in gioco. Invero, è proprio in virtù del contraddittorio amministrativo che si evita - o dovrebbe evitarsi - la dimensione del conflitto processuale, determinando, nel contempo, un tangibile risparmio di risorse.

Tra le Amministrazioni Pubbliche rientra l'Agenzia delle Entrate, deputata alla irrogazione ed alla riscossione delle entrate tributarie, maturando una casistica della quale non può sottacersi l'evidente matrice amministrativa, pur peculiare: si riscontra, infatti, una specialità che investe gli stessi caratteri dei provvedimenti adottati, talora dovuti e vincolati in ossequio all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, talaltra intrisi di valutazioni che, in linea di massima, possono definirsi

---

<sup>1</sup> Si fa riferimento al "Rapporto sui principali problemi dell'Amministrazione dello Stato", presentato al Parlamento il 16 novembre 1979 dal Ministro della Funzione pubblica Massimo Severo Giannini, Professore ordinario di Storia della Pubblica Amministrazione, presso l'Università La Sapienza di Roma.

<sup>2</sup> Art. 97 della Costituzione.

<sup>3</sup> Trattasi del nuovo "Codice dei contratti pubblici".

latamente discrezionali. L'Amministrazione finanziaria infatti svolge, tra le tante, attività di indagine e di controllo al fine di reprimere gli illeciti dei contribuenti, sia in sede di evasione sia in termini di elusione, servendosi, all'uopo, della Guardia di Finanza.

Secondo recenti stime diffuse dal MEF, le imposte evase in Italia ammonterebbero a circa 84 miliardi di euro oltre a quanto dall'Erario non viene ricevuto a causa di condotte abusive. Ricordiamo che il c.d. *tax gap* – indicatore del divario tra il gettito teorico e quello effettivo –, su un orizzonte temporale compreso tra il 2016 e il 2021, è risultato in riduzione di oltre 24 miliardi mantenendo un *trend* tutt'oggi positivamente confermato<sup>4</sup>.

D'altro canto, la reazione del Fisco a siffatti comportamenti illeciti è affidata all'iter previsto dall'art. 10 bis della Legge n. 212/2000, fonte che ha dato sede specifica al contraddittorio preaccertativo, favorendo la corretta partecipazione collettiva alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva effettiva, in linea con l'art. 53 della Costituzione<sup>5</sup>.

Non è, tuttavia, esclusivamente questione di istituzionale repressione del *contra legem* e dell'illecito risparmio di imposta, giacché, in coerenza le coordinate costituzionali e di partecipazione democratica – tendenzialmente permeanti ogni settore amministrativo, quindi anche quello in esame –, il conseguimento degli obiettivi nazionali passa pure dalla *tax compliance* e dallo sviluppo di una procedura che, superando preclusioni riconducibili *in primis* al dettato di cui all'art. 13 della L. n. 241/1990<sup>6</sup>, si apra all'effettivo confronto tra Uffici e contribuenti.

È mediante il contraddittorio che può esservi *discovery* di elementi probatori ed è mediante il contraddittorio che, anticipandosi osservazioni e contestazioni, l'atto del Fisco può apparire maggiormente aderente ad *an* e *quantum* tracciabili ai sensi dell'art. 53 della Costituzione.

## **1. Il confronto amministrativo nella fase dei controlli fiscali.**

Il cittadino, nella concezione della "Riforma Preti" operata all'inizio degli anni Settanta (ormai superata), entrava raramente in contatto con il Fisco: una volta assoggettato a controllo, questi aveva la possibilità di addurre solo "timidissime" ragioni oppostive. Era un obbligo, più che un diritto, il contatto con il Fisco visto che, in caso di mancati riscontri, sorgevano vari effetti penalizzanti per l'interessato.

Orbene, se il D.P.R. n. 600 del 1973<sup>7</sup>, particolarmente con gli artt. 31 e ss., delinea i poteri amministrativamente rilevanti per il controllo ad opera degli Uffici circa l'imposizione diretta, gli artt. 36-bis e 36-ter del medesimo Decreto – cui aggiungere l'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA – rappresentano uno snodo cruciale nell'ottica dell'importanza del contatto tra Fisco e cittadino. Un contatto, questo, che vede il contribuente in chiave compartecipativa quale titolare

---

<sup>4</sup> Dal sito <https://www.ansa.it/sito/notizie/economia/2024/01/03/>

<sup>5</sup> Per come espresso testualmente, ai sensi dell'art. 10 bis, comma 1, della L. n. 212/2000, “*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

<sup>6</sup> Art. 13 della L.241/1990: “*Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione. 2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano, nonché ai procedimenti previsti dal decreto-legge 15 gennaio 1991, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 1991, n. 82, e successive modificazioni, e dal decreto legislativo 29 marzo 1993, n. 119, e successive modificazioni*”.

<sup>7</sup> Art.31 del D.P.R. n. 600 del 1973: “*Attribuzioni degli Uffici delle imposte*”

della facoltà di aprire un'interlocuzione rivolta a comprovare l'esattezza del dichiarato prima di subire l'iscrizione a ruolo. Gli articoli sopra elencati riguardano, precisamente, la "liquidazione dell'imposta e i c.d. controlli automatici", per verificare eventuali errori dichiarativi per mezzo di automazioni amministrative, e il "controllo formale" quale strumento di verifica delle dichiarazioni a più alto rischio d'evasione per indicazione del MEF.

Una volta comunicati gli esiti e avvenuti i controlli *de quibus*, si aprirebbe la possibilità, per il contribuente, di uscire dal circuito dell'infrazione fiscale attraverso una ("consigliata") regolarizzazione, ottenendo significative riduzioni di sanzioni. Si può quindi accettare la richiesta dell'Agenzia delle Entrate per il pagamento delle somme riscontrate ma anche, intendendo far valere le proprie documentate ragioni, "aprire un contraddittorio" per tentare di ottenere l'archiviazione della comunicazione di ipotizzata irregolarità fiscale – totale o parziale – del proprio operato. In sostanza, risulta indispensabile l'impulso conoscitivo dell'Amministrazione: soltanto notificando al contribuente la comunicazione o avviso, gli si consente l'esercizio di facoltà di opzione permettendogli l'attuazione di un concreto contraddittorio, sia esso nelle forme iniziali meramente abbozzate, o rinvenibili per interpretazione costituzionalmente orientata, sia esso nella versione generalizzata e obbligatoria.

Con tale impulso, che nella attualità dell'art. 6 bis della L. n. 212/2000 e dei controlli sostanziali corrisponde alla notifica dello "schema d'atto", il Fisco non soltanto induce al confronto ma, ancor più basilamente, appare nella realtà del contribuente in una veste paritaria.

Invero, il Fisco "non è presente" nel momento in cui il contribuente realizza il presupposto impositivo ma interviene<sup>8</sup> successivamente per verificare se siano stati concretamente adempiuti gli obblighi tributari, andando a sacrificare, necessariamente, posizioni soggettive come la riservatezza di chi subisce i controlli. Non è un caso se, in questo senso, vengano utilizzate una serie di autorizzazioni rivolte a consentire l'esercizio del potere legittimo dei funzionari dell'Amministrazione Fiscale. Le autorizzazioni concernono sia fattispecie in cui lo svolgimento dei controlli abbia un lieve impatto sui diritti del contribuente – come l'accesso presso i locali di svolgimento d'impresa – sia se l'Ufficio utilizzi un potere istruttorio maggiormente invasivo, in grado di compromettere i diritti di riservatezza del controllato come nel caso delle indagini bancarie e finanziarie, degli accessi presso le abitazioni o, ancora, durante le perquisizioni personali.

*Ergo*, gli Uffici fiscali, nell'esercizio del potere di controllo possono compiere accessi ispezioni e verifiche ex art. 32 del D.P.R. n. 600/1973; invitare i contribuenti soggetti a controllo ad esibire atti, documenti, registri contabili e bilanci; inviare questionari a imprenditori e professionisti, con obbligo di restituzione, per acquisire dati e notizie di carattere specifico, relativi ai rapporti intrattenuti con loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo; invitare i contribuenti a trasmettere atti e documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con altri soggetti; accedere presso le aziende di credito, previa autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate, ovvero, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona, per acquisire copia degli estratti dei conti corrente o altri rapporti finanziari (c.d. indagini bancarie o finanziarie su cui ci si soffermerà anche più avanti). A tal proposito hanno giocato un ruolo fondamentale, in due tempi differenti, il superamento del segreto bancario<sup>9</sup> e l'istituzione dell'Anagrafe Tributaria<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> I controlli devono avvenire entro i termini di decadenza dell'azione impositiva.

<sup>9</sup> Il segreto bancario era superabile solo se sussistevano delle rigide condizioni, tali da rendere del tutto eventuale, si potrebbe dire rara, la praticabilità di un controllo di tipo bancario da parte del Fisco. L'art. 18 della l. n. 413 del 30 dicembre 1991, ha svincolato da strette condizioni la facoltà di richiesta, pur comunque mantenendosi delle garanzie. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 51 del 18 febbraio 1992, confortava il progressivo mutamento. E' con tale

In ragione di quanto testè rammentato vengono alla luce un insieme di poteri in capo alla Amministrazione Finanziaria con annesse facoltà interlocutive pre-difensive e pro-istruttoria. Si pensi all'invio di questionari, da parte del Fisco, a soggetti terzi relativamente alle informazioni da ottenere sul soggetto da verificare. Tale attività potrebbe rendersi utile alla raccolta di indizi per supportare, unitamente ad altri elementi indiziari, possibili rettifiche dichiarative.

Evidenziata l'utilità delle fasi pre-accertative, non va sottaciuto – semmai ribadito – che qualora i documenti espressamente richiesti al contribuente, nel corso dell'attività istruttoria, non venissero esibiti, non potrebbero più essere prodotti nella fase processuale salvo che, la mancata esibizione, non sia dovuta alla loro difficile reperibilità nel breve tempo o ancora per cause a lui non imputabili<sup>11</sup>.

## **2. Il contesto d'applicazione del confronto amministrativo tra Fisco e Contribuente nella fase dei controlli pre-accertativi: attenzione alle indagini finanziarie.**

Si è detto dell'azione amministrativa improntata al buon andamento, secondo quanto rinvenibile direttamente dalla fonte costituzionale e ordinaria<sup>12</sup>. Il postulato chiaro e accostabile all'area tributaria concerne i principi irrinunciabili dei procedimenti amministrativi compresi i dialoghi precontenziosi con il contribuente auspicabili ancor prima che si sfoci in un accertamento fiscale o, peggio, in un evitabile confronto processuale. Senza soffermarci su quelli che sono gli strumenti di semplificazione procedimentale o di azione deflattiva delle fasi processuali, è il caso di analizzare l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate relativamente al contatto con il contribuente.

La disciplina vigente, quanto ai profili essenziali, è quella avente origine nella citata “Legge Preti” del 1971. Pur con numerosissime modifiche formali e sostanziali, l'impianto della normativa è essenzialmente quello maturato una cinquantina di anni addietro. Ai fini della presente riflessione però, va evidenziato che, con la L. n. 212/2000, si è avuta una mirata delineazione dell'istituto del contraddittorio generalizzato obbligatorio endoprocedimentale; basti ricordare l'ormai superato art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000<sup>13</sup>. E' già dalla Riforma Preti che i controlli del Fisco sono delineati quali interventi successivi ad obblighi del contribuente, chiamato *ex lege* a dichiarare, liquidare e versare autonomamente. Anche il controllo sostanziale – cioè quello di maggiore importanza, culminante in un avviso di accertamento – è da intendersi, al pari dei già descritti

---

intervento modificativo che il legislatore ha consacrato la possibilità di superare il segreto bancario con l'innovazione del paradigma presuntivo investigativo tale da dotare l'Ufficio di un vantaggio probatorio.

<sup>10</sup> L'Archivio è una apposita sezione dell'Anagrafe tributaria nella quale confluiscono le comunicazioni alle quali sono tenuti tutti gli operatori finanziari. E' un database dal quale si può risalire ad un soggetto e ad una sua operazione bancaria. Il soggetto può essere una persona fisica, giuridica, una società, un'associazione. Si va completando, quindi, il processo evolutivo che scaturisce dalla volontà del legislatore del 1991 per ridimensionare il segreto bancario e consentire le indagini superando la precedente rigida normativa.

<sup>11</sup> Così, del resto, depone l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 11765/2014. Il giudice del rinvio pur dando atto che tale documentazione avrebbe potuto determinare un esito almeno parzialmente favorevole alla contribuente, non prendeva in considerazione la documentazione bancaria prodotta fin dal giudizio di primo grado, in quanto “*non esibita all'Ufficio*” in sede amministrativa. Una compressione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione circa l'inutilizzabilità della documentazione bancaria, che non esibita in sede amministrativa, avvalorandola, sia prodotta dal contribuente in giudizio.

<sup>12</sup> Cfr. sempre art. 97 Cost., in relazione all'art. 1 della L. n. 241/1990.

<sup>13</sup> L'abrogazione dell'articolo 12, comma 7, dello statuto dei diritti del contribuente è la logica conseguenza dell'introduzione del contraddittorio generalizzato. Prevedeva: “*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.*”

automatici e formali di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, un controllo condotto sullo *step* dichiarativo a cura personale del contribuente, come si ricava dall'art. 37 del Decreto.

Proprio i controlli delle dichiarazioni, per mano delle Direzioni Provinciali e delle Direzioni Regionali dell'Agazia delle Entrate, mirano al reperimento di nuove risorse, già dovute, quanto all'adempimento spontaneo, seppur indotto, del versamento dei tributi.

L'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 è intitolato "*poteri degli uffici*", una rubrica che non svela la pregnanza del dettato in *subiecta materia*. Invero, nei vari punti nei quali sono suddivisi i commi, anche quelli accessori a quello d'esordio, si ravvisa soltanto l'indicazione di poteri connessi all'inesco di tipiche attività di controllo del Fisco, sia "esterno" che "interno" (detti per locuzione in uso alla Cassazione, "a tavolino"). Si scorgono la triade accessi-ispezioni-verifiche – da autorizzare – nonché inviti e richieste rivolte al contribuente o comunque a privati ed enti, quali detentrici di elementi utili al controllo fiscale amministrativo. D'altronde, la stessa strutturazione del primo comma, con l'elencazione dei vari punti quale seguito della frase "*per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono ...*", fa immaginare che l'intero articolo detti regole pre-accertative, una volta fornita una chiave di lettura per i fatti assunti e analizzati in connessione tra loro. A tal proposito, all'art. 32 in parola, il concetto di "accertamento bancario o finanziario" viene introdotto come misura di controllo e di contatto anziché accertamento, rinvenibile, in massima parte, negli articoli 38 e seguenti. E non si può sottacere, del resto, come la matrice "bancaria" o "finanziaria", lungi dall'essere qualificante al pari delle tradizionali classificazioni degli accertamenti (analitico, analitico-induttivo, contabile, extracontabile, induttivo, sintetico, parziale, etc.), sia un mero paradigma attinente alle fonti istruttorie e alla logica presuntiva *ex lege* accostata – e in ciò appare chiarissima la circolare dell'Agazia delle Entrate n. 32 del 19 ottobre 2006<sup>14</sup> – nell'alveo dell'analiticità o della induttività. Milita in tal senso pure l'inciso dell'art. 32, comma 1 n. 2, del D.P.R. n. 600/1973, a mente del quale i dati assunti da banche od operatori finanziari, attraverso le indagini finanziarie, depurati in sede istruttoria e filtrati attraverso dinamiche probatorio-inferenziali, "*sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41*". Ponendo in risalto il fine del controllo e del *contatto* con il contribuente, dall'art. 32 risalta la connessione con il contesto normativo riferito all'acquisizione prodromica di elementi pro-accertamento (presunzioni basate su dati assunti da banche e operatori finanziari). Al punto 2 del comma 1, in particolare, risulta che gli Uffici possano "*invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti*", con tutta una serie di specificazioni e di meccanismi previsionali imperniati sul valore presuntivo<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Nel paragrafo 5.5 della circolare Ag. Entr. n. 32/2006, trattando della "incidenza dei costi occulti" e spiegando come gli elementi reddituali deduttivi possano operare (comprovatamente o forfeatamente) nel contesto della ricostruzione basata sulle presunzioni da indagini finanziarie, è specificata una diversità tra accertamento analitico e accertamento induttivo, così da potersi acclarare come le suddette indagini rappresentino il fondamento per varie tipologie accertative, lungi dall'essere, la natura bancaria o finanziaria, corrispondente a una categoria a sé stante.

<sup>15</sup> L'analisi consente di individuare: l'invito finalisticamente orientato all'ottenimento di elementi; il riferimento soggettivo al contribuente sottoposto a iter accertativo; il riferimento oggettivo ai rapporti ed alle operazioni, nonché all'autorizzazione; la dinamica presuntiva (quale spunto di accertamento e analisi di rapporti e operazioni); lo spazio argomentativo del contribuente o, più esattamente, il completamento della succitata dinamica presuntiva, sotto il versante dell'adduzione della prova contraria ("*se il contribuente non dimostra ...*"); la rilevanza dei prelevamenti e dei versamenti, dei dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni; le condizioni affinché il Fisco possa fare leva sui prelevamenti (ovvero: che il nome dei beneficiari non risulti già dalle scritture contabili; che, in carenza di emersione dalla contabilità, il contribuente non indichi detti beneficiari; che detti prelevamenti siano di "*importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili*"); la precisazione, di ambito procedurale-formale, circa la

La disciplina sui controlli e sugli atti impositivi in materia di imposte dirette è contenuta nel D.P.R. n. 600/1973 che, a sua volta, presenta delle interconnessioni con la fonte in tema di IVA del D.P.R. n. 633/1972. In corrispondenza di quanto disposto nell'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973, sussiste dunque una disciplina *ad hoc* per l'IVA, espressa nell'art. 51 (riferito sempre ai "poteri degli Uffici"), comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

Come appurabile dalla lettura dell'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972 – contraddistinti da similitudine e non identità –, sussiste un rinvio, in entrambi i casi, al n. 7 della normativa di riferimento, dunque al n. 7 del comma 1 dell'art. 32 del decreto sull'accertamento delle II.DD. e al n. 7 del comma 2 dell'art. 51 del decreto IVA. Sebbene mai indicato normativamente quale asse portante, in una dinamica accertativa inferenziale siffatta, non si può sottacere come il "confronto" tra investigante e investigato, in corso di procedura, debba non solo esistere ma occorra altresì che sia qualcosa in più dell'adempimento, a carico del contribuente, dell'obbligo di adduzione a fronte di richiesta dell'Ufficio. Eppure la Suprema Corte, con orientamento costante, ha sempre escluso l'indispensabilità del contraddittorio preventivo, a pena di invalidità dell'accertamento.

L'obbligatorietà casistica di esso – non mai, dunque, un obbligo generalizzato – si è potuta invece ravvisare nella fattispecie di input da verifica in loco, una volta consolidatasi l'interpretazione secondo cui nell'art. 12, comma 7 dello Statuto non sia sancito, semplicemente, uno *spatium deliberandi* ma anche il diritto alla interlocuzione paritaria e alla verbalizzazione delle ragioni avversative ai punti del verbale e all'analisi delle pre difese.

Tanto ma non oltre, tuttavia, poiché, pure durante l'insoddisfacente stagione della vigenza dell'art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997, la stessa Cassazione, a Sezioni Unite<sup>16</sup>, ha nettamente respinto la tesi per la quale l'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 potesse assurgere a fonte generale. E, da ciò, passandosi attraverso il *dictum* lapidario della Corte Costituzionale<sup>17</sup>, si è avvertita la necessità – nell'orbita nazionale – di positivizzare il contraddittorio generale, preventivo e obbligatorio, proprio perché ritenuta insussistente, fino a quel momento, una norma che appunto tratteggiasse l'istituto.

Si può scorgere l'ultimo passo evolutivo nel completamento di un ordito normativo dedito all'incardinazione di un contraddittorio amministrativo sempre più rilevante e ormai pressoché imprescindibile, dato l'innesto dell'art.6-bis nella legge n.212 del 2000<sup>18</sup>.

Riservando maggiori argomentazioni nel prosieguo, è utile sottolineare come la fase della "giustificazione" del contribuente, nel contatto con il fisco, possa temporalmente avvenire:

- in corso di istruttoria se, come è pure preferibile ed auspicabile, l'Ufficio abbia inteso realizzare un confronto prodromico con il contribuente, così da porsi una "difesa" pre-accertativa o comunque pre-processuale legata all'attuazione del contraddittorio di ambito procedimentale amministrativo;
- in sede processuale, nella ordinarietà dell'adduzione di illustrazioni e prove (cfr. artt. 115 e 116 c.p.c., nonché art. 2697 c.c.; e all'art. 7, comma 5 bis, del D.lgs. n. 546/1992<sup>19</sup>).

---

necessità della verbalizzazione.

<sup>16</sup> SS.UU. n. 24823/2015.

<sup>17</sup> Si veda, in particolare, Corte Cost., ord. n. 47/2023, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).

<sup>18</sup> Art. 6-bis legge n.212/2000: "*Principio del contraddittorio*". Il contraddittorio preventivo deve essere attivato in ogni caso, salvo alcune eccezioni, secondo il testo di riforma del D.lgs. n. 219/2023 che, al contempo, ha portato all'abrogazione dell'art.12 comma 7 del medesimo Statuto del Contribuente.

<sup>19</sup> Introdotto dall'art. 6, comma 1, della legge n. 130/2022, il comma, inserito nell'articolo del "codice del processo tributario" afferente ai poteri del giudice (adesso Corte di Giustizia Tributario, già Commissione Tributaria), fa risaltare – senza che in verità possano realmente scorgersi marcate innovazioni rispetto alla ordinaria applicabilità delle fonti comuni rituali – la distribuzione dell'*onus probandi* in ambito processuale. Così il testo del comma 5 bis dell'art. 7

### 3. Presunzione pro Ufficio e ripartizione dell'onere della prova.

È opportuno soffermarsi sul ruolo che giocano le presunzioni in sede accertativa e porle nella dinamica del contatto o del confronto o del vero e proprio contraddittorio con il Fisco.

L'accostamento della presunzione agli elementi acquisiti, porta a discutere intorno all'onere della prova e alle implicazioni procedurali e processuali. In generale, relativamente alla contestazione di violazioni della normativa tributaria<sup>20</sup>, spetta all'Agenzia delle Entrate l'esercizio della potestà impositiva<sup>21</sup>, esercitata attraverso la notifica di provvedimenti amministrativi dal carattere imperativo ed autoritativo<sup>22</sup>.

Correlativamente, tocca al Fisco dimostrare, nella fase procedurale, amministrativa e processuale, l'esistenza dei fatti costitutivi posti a supporto della rettifica della dichiarazione tributaria<sup>23</sup>. Sul contribuente, invece, incombe l'onere di addurre l'inesistenza dei fatti costitutivi dedotti dall'Ufficio Fiscale nella pretesa impositiva, allegando fatti impeditivi, modificativi o del tutto estintivi – e quindi a conferma della sue dichiarazioni – della pretesa fiscale.

L'*onus* del Fisco si pone già in ambito procedurale, pre accertativo: l'Ufficio, redigendo l'avviso di accertamento, deve renderlo – pena l'invalidità – completo di motivazione (cfr. art. 7 dello Statuto, nonché previsioni settoriali relative ai singoli tributi, es. art. 42 del D.P.R. n. 600/1973); e la motivazione, a sua volta, deve indicare i presupposti di fatto e gli elementi di diritto a fondamento del provvedimento, sicché non può che racchiudere circostanze per le quali l'Ente, in corso di istruttoria, abbia assunto elementi probatori, i quali vanno tutti recati in sede processuale.

Il rinvio compiuto dalla disciplina tributaria all'art. 2697 c.c., contenente la regola sulla distribuzione dell'onere della prova<sup>24</sup>, andrebbe inteso quale riferimento ai principi di diritto comune, rimarcati anche nel codice di procedura civile e, nello specifico, dall'art. 115, sicché la prova contraria del contribuente deve essere idonea. Il che può significare, *case by case*, analiticità, profondità, vastità e perfino sufficienza indiziaria od opponibilità di una presunzione a una medesima logica inferenziale. Nelle indagini finanziarie, ad esempio, occorre dimostrare, attraverso apposita produzione documentale, che ogni singola operazione non abbia alcuna origine reddituale

---

citato: “L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

<sup>20</sup> Diverso è l'archetipo probatorio allorché si sia dinanzi alla pretesa (non del Fisco, bensì) del contribuente il quale, piuttosto che essere soggetto passivo del provvedimento invasivo dell'Ufficio (*id est*, l'accertamento con il quale l'Erario chiede una prestazione pecuniaria), si trova nella posizione di attore in senso formale e sostanziale, impugnando il diniego o il silenzio scaturito dalla propria domanda di rimborso. In tale fattispecie, è il contribuente a dovere recare ragioni e prove correlate, come d'altronde esattamente rammenta adesso l'art. 7, comma 5 bis, del D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>21</sup> E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino 1969, 383 ss., a cui spetta il merito di aver chiarito che nel processo tributario il ruolo di attore spetta al Fisco e non al contribuente.

<sup>22</sup> Sulla natura autoritativa ed imperativa dei provvedimenti amministrativi cfr. S. PERONGINI, *Teoria e dottrina del provvedimento amministrativo*, Torino 2016. La natura autoritativa evoca la caratteristica di imporre precetti unilaterali a prescindere dal consenso del destinatario e anche contro la sua volontà, quella imperativa sottende la capacità di produrre effetti sulla sfera del destinatario senza la mediazione dell'autorità giudiziaria.

<sup>23</sup> Sulla duplice valenza delle norme sulle prove in ambito tributario cfr. F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, a cura di A.E. Granelli, Rimini 1987, 39 ss.

<sup>24</sup> Art. 2697 c.c.: “Chi vuol far valere un diritto in giudizio e deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.”.

(es. che un versamento sia connesso ad un risarcimento danni dovuto ad un sinistro stradale), o comunque che sia già stato oggetto di imposizione fiscale. Giammai, dunque, ragionamenti “per masse” ed elementi probatori generici. Ora, detto che l'*onus probandi* – nel procedimento e innanzi al giudice – incombe innanzitutto sull'Ufficio accertatore (il quale, pur se convenuto processualmente, è definito tradizionalmente “attore in senso sostanziale”), vanno plasmate dall'Ufficio le attività sulle quali incardinare le presunzioni fissando gli elementi capaci di illuminare la veridicità dei fatti a sostegno della pretesa (condizioni e determinazioni). Da parte sua, il contribuente ha onere di assumere, in sede processuale, posizione oppositiva corroborata da illustrazioni e prove a discarico disponendo, ancor prima, di un equo strumento di confronto con l'Ufficio, nella sede amministrativa stessa, così da fare rilevare eventuali deficit argomentativo-dimostrativi dell'Ufficio.

Ne deriva che, il contribuente diventa la parte tenuta a presentare le prove contrarie al Fisco. La presunzione legale, chiaramente relativa o *iuris tantum*<sup>25</sup>, determina il ribaltamento dall'*onus probandi* sul contribuente, tenuto a scardinare le presunzioni del fisco. Tuttavia, anche allorquando la ricerca della “verità fiscale” è rimessa alla costruzione di prove dirette per l'Ufficio, è innegabile come il contraddittorio consenta, nel darsi voce al contribuente, di vagliare *ante processum* nonché prima della conclusione dell'*iter* amministrativo, l'effettiva sussistenza di *an* e *quantum* della pretesa impositiva e sanzionatoria.

Gli Uffici non possono più *bypassare* momenti basilari come il confronto prodromico con l'interessato e l'esame meticoloso delle verifiche, trasformando il *favor*, di matrice probatoria, tipico delle presunzione pro Fisco, in una vera e propria espressione abusiva di una forza assimilabile alla soverchieria; né possono più “confezionare” un provvedimento, dunque evidenziare un soggetto evasore e imputargli un dato ammontare debitorio, in coda una ricostruzione fondata su apporti unilaterali e riflessioni compiute *inaudita altera parte*. Non potrebbe più immaginarsi, una volta inclusa la compartecipazione in contraddittorio del soggetto passivo, che il momento della contestazione e della dialettica sia rimesso esclusivamente a una fase successiva alla notifica dell'avviso, innanzi all'organo giudiziario.

In un'epoca in cui sono consacrati statutariamente i principi di buona fede e leale cooperazione<sup>26</sup> nonché dell'istituzionalizzato contraddittorio, trova pienezza la meditazione sul principio di buon andamento amministrativo<sup>27</sup> e – mirando all'esattezza del carico tributario, per la corretta applicazione dell'art. 53 della Costituzione – si abbattano, nella dinamica amministrativa tributaria assimilata ormai alla comune, i muri tra parte pubblica e privata. Sarebbe quanto mai discutibile riscontrare, nel Fisco, la volontà di redigere e notificare un avviso di accertamento privo del vaglio della difesa preventiva del contribuente. Un Fisco equo e moderno, evidentemente, alla luce dei principi costituzionali già rammentati, non può costringere il contribuente a “fare ricorso”, onde fare emergere una verità acquisibile più rettamente in sede dialogativa.

#### **4. Il confronto tra Fisco e contribuente: l'evoluzione.**

---

<sup>25</sup> Di ardua ammissibilità, in un sistema fiscale moderno e democratico nonché rispettoso del principio di difesa (art. 24 Cost) e della “parità di armi”, è invece una presunzione *legale iuris et de iure*, cioè assoluta, per la quale non è concepita, a favore del contribuente, facoltà di adduzione di prova contraria, a proprio discarico. Non si può sottacere come, espressive di una sorta di *favor Fiscis* concettuale così come della predominanza pubblica pure al di là della ordinaria dimensione autoritativa, il sistema abbia previsto ipotesi di tali tipi di presunzioni intangibili.

<sup>26</sup> Si veda l'art. 10 della l. n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente).

<sup>27</sup> Pare superfluo osservare che l'Ufficio fiscale è inserito nel contesto della Pubblica Amministrazione, quindi soggiace ai principi conosciuti per essa, tra cui, appunto, quello espresso nell'art. 97 della Costituzione.

L'obbligo dell'attivazione del contraddittorio porta il contribuente, preventivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, alla facoltà di parola e alla possibile presentazione di elementi a sostegno della correttezza della propria dichiarazione tributaria, nonostante le apparenti discrasie che, ove trattasi di indagini finanziarie, possono pervenire anche dall'analisi dei suoi movimenti in conti e rapporti. Il tutto con verbalizzazione che gli artt. 32, D.P.R. n. 600/1973 e 51, D.P.R. n. 633/1972 pongono come doverosa.

Sebbene invitato ad illustrare e addurre prove a proprio discarico, il contribuente, non dando seguito a tale *chance*, altro non farebbe che consolidare la linea accertativa. Si noti, però, come tale inerzia o inidoneità al contrasto istruttorio, generatasi in ambito procedimentale amministrativo e in connessione al pur attivato invito al contraddittorio, non penalizzerebbe più di tanto l'interessato il quale manterrebbe immutate le facoltà di difesa, in sede giudiziale. Ciò, a meno che l'Ufficio, piuttosto che limitarsi a un semplice invito al contraddittorio, optasse per l'inoltro di un invito ai sensi del terz'ultimo comma dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 (richiamato dall'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972). Questa norma sancisce come il mancato riscontro all'invito procedimentale determini, in capo al contribuente omissivo, la preclusione di successiva adduzione di documenti, unitamente ad altre conseguenze sanzionatorie, quali l'irrogazione di apposita sanzione e la facoltà dell'Ufficio di accertare secondo modalità induttive<sup>28</sup>.

Tale assetto normativo suscita talune perplessità. Pur plausibile l'intento di dare certezze di tempi, non sembra che la penalizzazione pecuniaria e procedurale (possibilità di impiego di ricostruzioni meramente induttive, per accertare), a fronte di omesse allegazioni o asserzioni per sé lesive, sia scevra da ombre ponendo perno sui capisaldi del sistema e della Costituzione. Se sol si pensa ad un parallelismo con il diritto penale e al corollario "*nemo tenetur se detegere*", v'è da domandarsi perché mai debba scorgersi censurabilità in chi taccia elementi controproducenti, specie se agli elementi pro contribuente addotti in procedura non pare essersi dato, sinora, particolare peso; e specie se, invece, l'unica premura iniziale del legislatore è parsa essere impedirne l'uso, ove mai l'interessato fosse stato così poco attento da non adempiere con tempestività. E' recente ed attinente – anche se l'amministrazione coinvolta non è quella fiscale – la sentenza della Corte Costituzionale n.84/2021<sup>29</sup>, avente a oggetto l'art. 187-quinquiesdecies del "*Testo unico delle disposizioni in*

---

<sup>28</sup> In effetti, a parte la preclusione di successiva (ritardata) risposta, sussistono altri due effetti penalizzanti, per il contribuente: non solo una vera e propria sanzione pecuniaria (come da art. 11 del D.Lgs n. 471/1997) ma pure un aggravamento della posizione dell'interessato, poiché, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. d-bis), del D.P.R. n. 600/1973, "*quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*", l'Ufficio, derogando dai moduli operativi di matrice analitica o analitico-induttiva, può accertare in maniera induttiva "pura", cioè "*sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e – profilo questo di massima pregnanza – di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del presente comma*", ovvero anche non gravi, non precise e non concordanti (cioè quelle che la Cassazione definisce "semplicissime" o "supersemplici"). Tuttavia, poiché l'art. 39, comma 2, lett. d-bis), del D.P.R. n. 600/1973 si riferisce espressamente agli inviti di cui ai numeri 3) e 4), deve arguirsi che, in ipotesi di inadempimento di invito di cui al numero 2) – cioè l'invito al contribuente attinente ai dati finanziari pervenuti dall'Ufficio –, non potrebbe comunque discendere l'effetto di una accertabilità induttiva.

<sup>29</sup> Corte Cost. n.84/2021 (in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 187-quinquiesdecies t.u.f. relativamente alla persona fisica che si sia rifiutata di fornire alla Banca d'Italia o alla Consob risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di carattere punitivo (un reato). La questione esaminata dalla Consulta nasce dalla vicenda dell'amministratore di una società sottoposto a una pesante sanzione pecuniaria per non avere risposto alle domande della Consob su operazioni finanziarie sospette da lui compiute. L'interessato aveva impugnato la sanzione, sostenendo di aver semplicemente esercitato il diritto costituzionale di non rispondere a domande da cui sarebbe potuta emergere la propria responsabilità

*materia di intermediazione finanziaria*”. Trattasi della conferma delle garanzie CEDU e del “*diritto a rimanere in silenzio se da quelle informazioni possa emergere una propria responsabilità*”. Essendo le responsabilità in oggetto sostanzialmente amministrative, ancorché penali, non è di ardua immaginazione una posizione riformista analoga che si ribadirà anche più avanti.

Nel dibattito che ha condotto, infine, all’ultima riforma, è emerso come non consentire la piena realizzazione del contraddittorio, si traducesse nel vietare al contribuente di essere parte agente a tutela della propria sorte giuridica ed economica. Si è giunti alla considerazione per cui il contraddittorio è un presupposto fondamentale affinché il Fisco proceda correttamente alla giusta qualificazione giuridica della fattispecie imponibile e soprattutto ad una sua determinazione nell’atto impositivo. In ogni caso, l’attendibilità del risultato delle rettifiche, frutto dell’ausilio delle indagini e delle verifiche, è certamente più evidente qualora il Fisco dimostri di aver considerato anche le argomentazioni esposte dal contribuente in sede di contatto.

Non tutta la giurisprudenza ha però colto l’importanza dell’istituto, sostenendo che una mancata sua attivazione non determinasse alcuna conseguenza sull’atto impositivo<sup>30</sup>, ben potendosi “posticipare” il contraddittorio alla fase processuale. Questa interpretazione sembra trascurare il contribuente e l’attivazione del contraddittorio come strumento di snellimento delle procedure amministrative. Pareva, in tali decisioni pur autorevoli, dimenticarsi che il confronto, il contendere, il contraddire possano pacificamente appartenere al rapporto amministrativo e all’area della funzione amministrativo-tributaria; e che sarebbe antitetico al buon andamento qualsiasi disimpegno di chi, ente pubblico dotato di poteri per risolvere e ovviare a conflittualità, demandi all’organo giudiziario rimedi e riquantificazioni.

Certamente, il diritto alla difesa sancito dall’art.24 della Costituzione presenta una matrice prettamente processuale e non viene leso allorché il contribuente, pur non ascoltata la sua voce in ambito procedurale amministrativo, ha comunque modo di esprimere rimostranze a mezzo di ricorso offrendo all’organo giudicante prove che smentiscano le presunzioni a sostegno di una corretta imposizione. Tuttavia, può ritenersi assolutamente violato il buon andamento ed ... il buon senso, entrambi riportabili, a ben guardare, all’art. 97 della Costituzione.

Nel solco della resistenza di molta dottrina alla pietra tombale posta dalle Sezioni Unite della Cassazione con sent. n. 24823/2015 e della crescente insofferenza verso l’art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997– svilito dall’anomala vigenza dell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 – svelatosi non impeccabile, si sono percorsi gli ultimi passi evolutivi. La base di partenza argomentativa era frutto della osservazione del mondo giuridico e della stessa società, tale da potersi affermare essersi arrivati all’epoca del dibattere, del dialogare, del sapere e intervenire, del contraddittorio. Ne è dimostrazione la stessa evoluzione, nel diritto amministrativo generale, del concetto di procedimento, della posizione del cittadino, della ormai acclarata sua partecipazione all’iter che, in misura prevalente ancorché non esclusiva, pur si conclude con un provvedimento unilaterale e autoritativo. Ormai si discorre, quanto a interesse legittimo, non più in termini di sua ritualità e di sua matrice oppositiva, bensì, con sostanzialità e procedimentalità, quale posizione giuridica di vantaggio per la quale l’interessato possa inserirsi a pieno titolo nei vari procedimenti burocratici. È per questa ragione che, ai sensi dell’art. 7 della L. 241/1990, punto focale del procedimento amministrativo appare essere la comunicazione di avvio; così basilare da sembrare eccezionale la salvezza da dare a un provvedimento il cui prodromico *iter* abbia registrato il difetto comunicativo

---

<sup>30</sup> Cfr. Cass. n. 20420/2014; Cass. n. 4581/2018.

(cfr. art. 21 *octies* della L. n. 241/1990)<sup>31</sup>. Ponendo a mente l'art. 10 della medesima legge, si scorge la figura dell'accesso procedimentale, partecipativo. Credere che, con queste tappe evolutive in sede amministrativa, la vicenda tributaria potesse prescindere dal contraddittorio, era qualcosa di difficilmente concepibile.

## 5. La giusta direzione della riforma tributaria 2024.

La dimensione euro-unitaria, pur con qualche fragilità concettuale, ha quasi "obbligato" a rimeditare i termini del confronto tra Amministrazione fiscale e cittadino.

Ne è esempio la soluzione fornita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza n. 24823/2015<sup>32</sup> che fissa il contraddittorio obbligatorio allorquando trattasi di tributi armonizzati (come l'IVA), avvallando posizioni UE; una posizione sicuramente innovativa considerando che il contraddittorio generalizzato – che riguarda, quindi, anche le imposte dirette – è stato introdotto soltanto nell'anno corrente. La stessa introduzione dell'art. 5 ter D.lgs. n. 218/1997, oggi abrogato dopo l'introduzione del contraddittorio generalizzato del più volte già citato articolo 6-bis della legge n.212/2000, contemplava un "vecchio" invito obbligatorio, dalla disciplina parziale e settoriale sul confronto amministrativo. Abrogazione che ha prodotto una modifica anche all'art 6 comma 2 del medesimo D.lgs. 218/1997<sup>33</sup> – per eliminazione dei riferimenti all'articolo 5-ter – disciplinando l'adesione anche post accertamento. Nuovi commi, a tutela del confronto tra Uffici e contribuente, persino quando il contraddittorio generalizzato, nuovo e preventivo, non è stato realizzato. Quindi, si introducono sistemi più equi in sfavore di lungaggini procedimentali o, peggio, processuali.

Proprio sulle riforme 2024, si fa perno per avvalorare quanto sostenuto sin qui.

L'evoluzione del contatto tra Fisco e cittadino, con la riforma fiscale delegata al Governo, che supera i limiti all'art.12 dello Statuto del Contribuente in favore del nuovo dell'art. 6-bis "*Principio del Contraddittorio*", è quanto di più desiderato se, nella parità del confronto amministrativo tra le parti, tale principio garantisce al destinatario il diritto di avanzare le proprie difese a completamento dell'istruttoria procedimentale e contrastando indizi e presunzioni a suo carico.

Da ciò ne risulta un logico adempimento, per l'Amministrazione Finanziaria, di aggiornare il proprio lavoro istruttorio tenendo conto delle eventuali controdeduzioni dell'interessato. Proprio per questo ne è disceso, come già evidenziato, un necessario intervento di coordinamento legislativo tra l'art.6-bis n.212/2000 e il D.lgs. 218/1997<sup>34</sup>.

Facendo un passo indietro però, precisamente a pochi giorni prima rispetto alle norme riformatrici sin d'ora dette, anche se emessa a febbraio 2023, troviamo tracce analoghe nella Sentenza

---

<sup>31</sup> Art. 21 *octies*, comma 2, della L. n. 241/1990: "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"

<sup>32</sup> La Corte precisa poi, con una postilla, circa l'obbligo in materia IVA, precisa che l'accertamento è comunque valido, se non fornita dimostrazione, a opera del contribuente, di una concreta rilevanza del contraddittorio (se tenutosi).

<sup>33</sup> Art.6 comma 2 del D.lgs. 218/1997 "*Istanza del contribuente*": *Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1.L'istanza di adesione è proposta entro il termine di presentazione del ricorso.*

<sup>34</sup> D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218: "*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*"

Costituzionale del 21 marzo 2023, n. 47<sup>35</sup> che, pur rigettando la questione di legittimità sull'oggi abrogato art.12 comma 7 dello Statuto del Contribuente, afferma l'essenzialità del contraddittorio preventivo tra Fisco e cittadino richiedendone persino un intervento legislativo.

Con lungimiranza, la Consulta ha, a sua volta, studiato il caso all'uopo rimesso osservando, come la procedura garantista prevista dall'art. 12 comma 7 dello Statuto, operando esclusivamente nel caso delle verifiche "in loco" e non in quelle c.d. "a tavolino", violi giustamente l'art. 3 della Costituzione<sup>36</sup>.

E non si può certo ignorare come la linea riformatrice avvalorò il buon andamento dell'art. 97 – e le sue declinazioni incise dal 1990 con legge n.241 – e il principio eurocomunitario posto all'art.41 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea<sup>37</sup> circa l'ascolto di ogni persona prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che ne possa recare pregiudizio.

A tal proposito è giusto richiamare anche la sentenza detta "Sopropè"<sup>38</sup> della Corte di Giustizia europea del 2008 che afferma, rompendo per la prima volta col passato, la centralità del confronto dialettico tra Fisco e contribuente al fine di scongiurare l'adozione di provvedimenti autoritativi che siano frutto di valutazioni esclusivamente autoritative.

Ed ancora, sulla linea europeista appena tracciata, si ha l'art. 22, par. 6 del Regolamento (UE) 9 ottobre 2023 n. 954 (Codice doganale dell'Unione) che invita, in tema doganale, onde evitare effetti dannosi al contribuente, la realizzazione del confronto endoprocedimentale a tutela della propria difesa.

### *Conclusioni*

Negare il contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe distonico rispetto all'evoluzione del moderno sistema fiscale. Il confronto tra parte pubblica e privata è una conquista che pone le sue fondamenta su una controversa dottrina e giurisprudenza tributaria che, non sempre, è stata coraggiosa nel riconoscere la "parità delle armi" tra le parti in contatto. L'ingiustificato non coinvolgimento dei cittadini sarebbe insensato. Mai, come in questi casi, un impiego del contraddittorio sarebbe indispensabile per ricercare i legittimi svelamenti. Quanto detto darebbe voce non solo al contribuente ma a tutte le soggettività coinvolte a riscontro del loro essere terzi estranei o terzi coinvolti nell'illegalità. E' la stessa Sentenza della Consulta n.47/2023 che ci

---

<sup>35</sup> Andrea Colli Vignarelli <https://www.rivistadirittotributario.it/2023/04/29/anche-la-corte-costituzionale-sent-21-marzo-2023-n-47-si-esprime-sullessenzialita-del-contraddittorio-endoprocedimentale-in-nuce-nella-recente-delega-fiscale/>

<sup>36</sup> Art.3 della Costituzione: *"Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese"*

<sup>37</sup> Articolo 41 CDFUE- *Diritto ad una buona amministrazione: "1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. 3. Ogni persona ha diritto al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri. 4. Ogni persona può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue dei trattati e deve ricevere una risposta nella stessa lingua"*

<sup>38</sup> Corte di Giustizia delle Comunità Europea, nella causa C-349/07.

evidenzia come, pur se mancante una previsione generale sulla formazione partecipata dell'atto impositivo tributario, si sia assistito a progressivo e ripetuto mutamento del legislatore e della giurisprudenza – nazionale ed europea – che l'hanno di fatto reso obbligatorio sino alla riforma che lo ha consacrato per via del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

Ma v'è altro, su cui riflettere. L'istituto del contraddittorio, siccome positivizzato, è un "punto di arrivo" che va armonizzato e contestualizzato anche al fine di dare sostegno e intangibilità alla scelta legislativa. Si può certamente migliorare il contraddittorio, giammai eliminarlo; non si può tornare indietro. Lo si può affermare comprendendo come il contraddittorio sia, in definitiva, estrinsecazione del più vasto concetto di contatto tra Amministrazione e cittadino che, sotto il profilo fiscale, rende fluida e intrisa di affidamento la storia della "pace con il Fisco". Un Ufficio egemone che controlla, se poi è lo stesso con cui si può patteggiare per volontà di legge, non può che essere inderogabilmente votato al contraddittorio. Pare ancor più nitida la progressiva evoluzione legislativa in questo senso se ben si considera il ruolo del Concordato Preventivo Biennale<sup>39</sup> a riprova della cooperazione tra Fisco e contribuente durante pure la fase post accertativa. Il fine è di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei cittadini coinvolti.

La formalizzazione, pur con qualche aspetto criticabile, del contraddittorio potrebbe aprire il dibattito verso considerazioni *de iure condendo*, dunque immaginando scenari di progressivo miglioramento sistemico. Rapporti chiari, testi normativi chiari, dialogo chiaro tra parti in ogni ambito del relazionarsi tra Fisco e contribuente, Amministrazione e cittadino. In tal senso, mentre si sono voluti compiere recentemente vari interventi proprio sullo Statuto – sempre più sintonico con la L. n. 241/1990 –, il cesello del legislatore ha operato pure sulla normativa processuale tributaria, con modifiche che potremmo definire legate, con un *fil rouge*, all'art. 6-bis citato.

Un imm modificabile nucleo di previsioni che traccino l'Amministrazione, compresa la fiscale, del Ventunesimo secolo. Lo pretende l'Europa, lo chiede ancor più il senso profondo dell'appartenenza alla cosa pubblica di chi, parte attiva, non potrebbe mai più vestire scomode vesti di sudditanza.

#### BIBLIOGRAFIA CONSULTATA

ACCORDINO PATRIZIA, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018.

BECCALLI CAMILLO, "Ingresso condizionato delle presunzioni tributarie nel processo penale", in *Il fisco*, n. 26/2014.

CARINGELLA FRANCESCO, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012.

COLLI VIGNARELLI ANDREA, *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2023.

DE DOMENICO FRANCESCO, *Il nuovo processo tributario: costi-benefici ed efficacia*, in *Verso la riforma della giustizia tributaria*, a cura di Maria Vittoria Serranò, Messina, 2023.

DE MITA ENRICO, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011.

DI GREGORIO CLAUDIO–MAINOLFI, GIOVANNI, *Le indagini bancarie*, in *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2002.

---

<sup>39</sup> D.lgs. n. 13/2024, introduce il concordato preventivo biennale dedicato ai soggetti ISA e forfettari. Ne segue un decreto correttivo n.108 del 2024.

- FRANSONI GUGLIELMO, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, Torino, 2020.
- FANTOZZI AUGUSTO, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004.
- FERLAZZO NATOLI LUIGI, *Diritto tributario*, Milano, 2010.
- FERLAZZO NATOLI LUIGI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1999.
- GIANNINI MASSIMO SEVERO, *Diritto Amministrativo*, Milano, 1970.
- INGRAO GIUSEPPE, *Teoria e tecnica dell'imposizione tributaria*, Messina, 2023.
- LUPI RAFFAELLO, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero le imposte si pagano quando qualcuno le impone*, Roma, 2017.
- LUPI RAFFAELLO, *Il vero contenzioso è amministrativo* in *Dialoghi Tributari*, 2/2015.
- MARCHESELLI ALBERTO, *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2013.
- MARCHESELLI ALBERTO, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, Torino, 2012.
- MELIS GIUSEPPE, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017.
- MENDOLA DANIELA, *Il procedimento amministrativo tributario tra diritti del contribuente e poteri dell'amministrazione*", Padova, 2021.
- PERRONE ANTONIO, *Le indagini bancarie. Contributo allo studio delle presunzioni nel diritto tributario*, Bari, 2009.
- SERRANÒ MARIA VITTORIA, *Il diritto tributario*, Torino, 2015.
- TESAURO FRANCESCO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, a cura di A.E. Granelli, Rimini, 1987, 39 ss.
- TIGANO FABRIZIO, *In tema di capacità contributiva e di presunzioni nel diritto tributario*, in *Scritti per Enzo Silvestri*. Milano, 1992, 595 ss.
- TIGANO FABRIZIO, *Recenti profili evolutivi dell'attività amministrativa*, Torino, 2008.
- TIGANO FABRIZIO, *Efficienza amministrativa, principio di buon andamento e ruolo della Corte dei conti*, in *Diritto e Processo*, 2021, 127 ss.
- TORCHIA LUISA, *La dinamica del Diritto Amministrativo*, Bologna, 2017.
- URICCHIO ANTONIO FELICE, *L'accertamento tributario*, Torino, 2014.