



Giovedì 22/04/2010

## **IL RISPETTO DEL CONTRADDITTORIO E LA RESIDUALITÀ DELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO**

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

Il contraddittorio nella fase endoprocedimentale quale previsione di carattere generale cui deve informarsi l'accertamento tributario.

Il contraddittorio difensivo è un aspetto tipico di ogni processo giurisdizionale, ove il giudice non può pronunciare la decisione senza aver prima ascoltato le parti. Tale previsione si ricollega sia all'art. 24 Cost., che tutela il diritto di difesa, sia all'art. 111 Cost., che afferma il diritto per il cittadino ad un "giusto processo".

Nel corso dell'ultimo ventennio, nell'ottica di razionalizzare e rendere più efficiente l'azione dell'Amministrazione finanziaria, nonché di potenziare le garanzie del contribuente, si è ipotizzata l'anticipazione del contraddittorio tra le parti già nella fase del procedimento di accertamento tributario.

L'anticipazione del contraddittorio alla fase procedimentale non si esaurisce in una partecipazione del contribuente all'attività di accertamento nell'interesse del fisco (esibizione di fatture, registri, etc.), ma si spinge anche e soprattutto verso una partecipazione in chiave difensiva. Da un lato, le inefficienze del processo tributario, dovute sia alla composizione delle Commissioni tributarie, sia alla stringatezza del rito, dall'altro la struttura impugnatoria del processo, che non consente ai giudici di guardare questioni non evidenziate nell'atto e nel ricorso, hanno creato i presupposti per una rivalutazione della funzione "giudiziale" dell'Amministrazione finanziaria. L'Amministrazione, che è l'istituzione giuridica di riferimento nel diritto tributario, dovrebbe comporre i profili in gioco, con un'azione caratterizzata dall'imparzialità, perseguendo obiettivi di giustizia tributaria, cioè di equa ripartizione delle spese comuni.

A tal fine è indispensabile l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, sin dalla fase della verifica. La ponderazione delle eccezioni difensive mosse prima della notifica degli atti impositivi consente all'Ufficio di ridimensionare le sue pretese qualora non siano suffragate da elementi probatori.

L'esigenza del contraddittorio è particolarmente sentita, in quanto gli accertamenti tributari sono molto spesso basati su prove critiche. In tal caso, per assegnare un crisma di credibilità alla ricostruzione presuntiva dell'Ufficio, è indispensabile tener conto delle eccezioni difensive del contribuente. Si potrebbe sostenere che interpellare il contribuente nello svolgimento delle indagini, e consentirgli quindi di difendersi prima dell'emanazione di atti di accertamento a suo carico, è una facoltà e non un obbligo dell'Ufficio, tranne che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge (ad esempio studi di settore), in quanto manca una specifica norma generale che sancisca il diritto del soggetto passivo a partecipare in chiave difensiva al procedimento di accertamento, prima che sia emesso a suo carico un atto di imposizione.

A ben vedere, però, questa posizione muove da una concezione riduttiva del principio del contraddittorio, il quale è volto ad assolvere finalità di concreto adeguamento del contenuto dell'accertamento alla particolarità del caso concreto, oltre che difensive. Secondo questa impostazione ? che è senz'altro da



condividere ? il principio del contraddittorio ha "diritto di cittadinanza" nel procedimento di accertamento tributario e deve involgere non solo i casi in cui è espressamente previsto. Esso dovrebbe ritenersi, quindi, un principio immanente nell'ambito della disciplina attuativa del rapporto giuridico tributario, che opera a prescindere da una espressa e specifica previsione. In ogni caso, l'obbligo di attivazione del contraddittorio nella fase dell'accertamento tributario può trovare un fondamento giuridico nella previsione di cui all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui i rapporti tra fisco e contribuente sono improntati al principio di collaborazione e alla buona fede.

Per visualizzare l'intero articolo del Prof. Luigi Ferlazzo Natolie Dott. Giuseppe Ingrao clicca qui.

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare qui.

Bollettino Tributario