



ACCERTAMENTO

Contraddittorio preventivo e motivazione rafforzata a pena di annullabilità

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Termini di notifica e di decadenza delle cartelle esattoriali

Scopri di più

Con il D.Lgs. 219/2023, pubblicato in **G.U. n. 2 del 3.1.2024**, si rendono definitive le importanti **modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000)**, in attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega fiscale (**L. 111/2023**).

Innanzitutto, l'**articolo 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 219/2023**, introduce nel corpo normativo delineato dallo Statuto del contribuente l'**articolo 6-bis, L. 212/2000**, rubricato **“Principio del contraddittorio”**.

Tale disposizione, al comma 1, si preoccupa di rendere **“effettivo e informato”** il contraddittorio preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente, mediante la sua previsione **a pena di annullabilità di tutti gli atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Quindi è possibile osservare come la previsione indicata contempli un **contraddittorio endoprocedimentale** che, in via generale, è applicabile a **tutti gli atti autonomamente impugnabili**.

Tuttavia, fanno **eccezione** gli atti specificamente indicati al successivo **comma 2, dell'articolo 6-bis, L. 212/2000**, ovvero gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati**, di pronta liquidazione e di **controllo formale** delle dichiarazioni, nonché quelli relativi a **casi motivati di fondato pericolo per la riscossione**.

Al riguardo, occorre rilevare che la **“semantica”** di tale previsione, a nostro avviso, pone più di qualche **dubbio** in merito al relativo **ambito applicativo**, ma si confida sulla **specifica individuazione** degli atti esclusi che, così come normativamente previsto, dovrà avvenire con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**.

Inoltre, è agevole osservare che la suddetta previsione contempla un **contraddittorio preventivo** che trova applicazione indistintamente a **tutte le tipologie di tributi** (armonizzati e



non armonizzati), così come a **qualsiasi tipologia di verifica fiscale** (*in loco* o a tavolino), così superando la giurisprudenza di legittimità formatasi in materia.

Proseguendo nella disamina della novella, si rileva che al **comma 3, del citato articolo 6-bis, L. 212/2000**, vengono indicate le **regole procedurali** del contraddittorio preventivo.

Nello specifico, è previsto che il **contraddittorio** venga attivato dall'amministrazione finanziaria mediante la **comunicazione** al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, di uno **schema di atto**. A questo punto, il contribuente avrà a disposizione un **termine non inferiore a 60 giorni** per presentare eventuali **deduzioni difensive**, ovvero per accedere e estrarre **copia degli atti del fascicolo**.

È espressamente previsto che **l'atto impositivo** non possa essere adottato prima della scadenza del suddetto termine, quindi **non prima che siano decorsi almeno 60 giorni** dalla comunicazione dello schema di atto.

Nella ipotesi in cui il **termine di 60 giorni** per la formulazione di **memorie difensive** scada dopo il **termine ordinario di decadenza** dal potere impositivo, ovvero qualora lo **schema di atto** venga trasmesso al contribuente **a meno di 120 giorni dal termine ordinario di decadenza**, **l'atto impositivo** potrà essere notificato **entro il centoventesimo giorno successivo alla scadenza ordinaria**.

L'auspicio, comunque, è che il contraddittorio preventivo sia **effettivo** nel vero senso della parola e non si risolva, invece, in una **interlocuzione "di facciata"**, utile solo per l'amministrazione finanziaria a correggere il tiro e confezionare il migliore atto possibile, anche sulla scorta delle **carte scoperte dal contribuente**.

Altra previsione molto importante è quella concernente **l'obbligo di motivazione rafforzata**, che finalmente ha **trovato definitiva collocazione** nell'impianto normativo dello Statuto del contribuente.

Infatti, al **comma 4, dell'articolo 6-bis, L. 212/2000**, è stabilito che l'atto adottato all'esito del contraddittorio (quindi, l'atto impositivo) dovrà tenere conto delle **osservazioni** presentate dal contribuente e, inoltre, dovrà essere **motivato** con riferimento a quelle che l'amministrazione finanziaria ritiene di **non accogliere**.

Sul punto, occorre menzionare anche quanto previsto dall'**articolo 7-bis, L. 212/2000**, rubricato **"Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria"**, previsione inserita dall'**articolo 1, comma 1, lett. g), D.Lgs. 219/2023**.

La disposizione citata stabilisce che gli **atti dell'amministrazione finanziaria** impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono **annullabili per violazione di legge**, ivi incluse le norme sulla competenza, sul **procedimento**, sulla **partecipazione del contribuente** e sulla **validità** degli atti.



Inoltre, i **motivi di annullabilità** (così come quelli di infondatezza) dell'atto sono dedotti, **a pena di decadenza**, con il **ricorso introduttivo** del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e **non sono rilevabili d'ufficio**.

Quindi appare evidente come in **difetto di contraddittorio preventivo**, necessariamente il contribuente dovrà far valere tale **vizio** innanzi al giudice tributario con il **ricorso di primo grado**.

Stante poi la previsione sopra indicata, a nostro avviso, dovrebbe ritenersi **superata** quella giurisprudenza che propugna la c.d. **prova di resistenza**, gravando il contribuente della dimostrazione in sede giudiziale che, laddove il contraddittorio non fosse mancato, il procedimento avrebbe effettivamente comportato un risultato diverso.

In definitiva, la **mera violazione** del citato **articolo 6-bis, L. 212/2000** (principio del **contraddittorio**), determinerà il giudice all'**annullamento** dell'atto impositivo. Stesso discorso varrà nel caso di mancato rispetto dell'**obbligo di motivazione rafforzata**.