



ACCERTAMENTO

Brevi spunti sugli schemi d'atto, tra principi generali e casi concreti

di Aldo Travain, Emanuele Artuso

OneDay Master

Contraddittorio preventivo e legami con la successiva fase contenziosa

Scopri di più

Il tema del “*contraddittorio endoprocedimentale*”, ossia del **diritto del contribuente ad essere ascoltato dal Fisco** prima che questo proceda all’emissione di atti pregiudizievoli, ha per oltre vent’anni animato il **dibattito giurisprudenziale** e dottrinale.

Nel tempo, **gli approdi sono stati molteplici** e dall’esito variegato, essendo stati abbracciati gli estremi che andavano dalla **negazione assoluta** di un siffatto diritto all’affermazione della sua **cogenza in via generalizzata**. Con non infrequente affermazione anche delle posizioni intermedie, variamente declinate.

In specie, l’ultima pronuncia della Cassazione resa a Sezioni Unite ([Cassazione, SS.UU., n. 24823/2015](#)) aveva affermato i seguenti principi:

- a) distinguendo **tra tributi “armonizzati”** (per i quali trova diretta applicazione il diritto dell’Unione) e **tributi “non ammortizzati”**, è stato riconosciuto solo ai primi l’applicazione del principio generalizzato del contraddittorio preventivo e la conseguente sanzione di invalidità dell’atto emesso in violazione di detto principio, negandolo invece per i secondi, laddove non espressamente imposto da leggi speciali;
- b) ulteriormente, nell’ambito dei tributi “armonizzati”, il **mancato svolgimento del contraddittorio preventivo avrebbe potuto produrre la nullità dell’accertamento** solo laddove il contribuente, nel successivo giudizio, fosse stato in grado di **enunciare le ragioni che avrebbe potuto utilmente far valere nella fase procedimentale** (c.d. “prova di resistenza”);
- c) in ogni caso, la Corte ha circoscritto **l’applicazione del principio del contraddittorio ai soli procedimenti** conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche, negando che la disposizione potesse trovare applicazione per gli **accertamenti condotti “a tavolino”**.

Per contro, la Corte Costituzionale, con [sentenza n. 47/2023](#), pur pronunciando l’inammissibilità della questione sottopostale, ha riconosciuto che **la mancata previsione**,



nell'ordinamento tributario, **di un generale diritto al contraddittorio endoprocedimentale** conduce a dubitare della **legittimità costituzionale degli assetti normativi** e, con ciò, ha compiuto un forte richiamo al Legislatore affinché ponesse **rimedio ad una situazione divenuta “ormai distonica rispetto all’evoluzione del sistema tributario”**.

Raccogliendo tale sollecitazione, è stato, quindi, introdotto **l’articolo 6-bis nel corpus dello Statuto del Contribuente**, il quale disciplina le modalità attraverso le quali il Fisco deve procedere ad **interloquire con il contribuente**, allorché intenda procedere all’emissione di un atto lesivo della sfera patrimoniale e giuridica di quest’ultimo.

In specie, salve limitate eccezioni calibrate (i) sulla **natura degli atti da emettere** (atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni) o (ii) sulle **contingenze del caso specifico** (allorché ricorra il fondato pericolo per la riscossione), è oggi previsto che **l’emissione di un atto impositivo autonomamente impugnabile** sia preceduta da un momento di confronto che trova avvio con la **notificazione dello “schema d’atto”**.

Si tratta di documento che **ricalca i possibili contenuti dell’atto impositivo** e che illustra i motivi della contestazione e gli **elementi sui quali la stessa di fonda**.

In relazione ad esso, il contribuente ha a disposizione un **ampio ventaglio di possibilità**, recanti, peraltro, una **tempistica variegata**, che vanno dall’esercizio del **ravvedimento operoso** (con riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo), all’instaurazione del procedimento di **accertamento con adesione, all’accesso agli atti del procedimento** amministrativo e alla formulazione di **osservazioni difensive**.

Dal punto di vista operativo, la prima fase di avvio del “nuovo corso” del contraddittorio preventivo ha visto una massiccia applicazione in relazione alle **verifiche condotte sulle imprese di minori dimensioni**, laddove – pur in assenza di puntuali evidenze di evasione – secondo il Fisco vi erano asseriti **elementi di incongruenza economica**, suscettibili di dare luogo a una rideterminazione del reddito secondo schemi induttivi.

Infatti, muovendo da fonti d’innenso costituite – ad esempio – (i) da un **esito del punteggio ISA non collocato sulla fascia più alta** (tendenzialmente inferiore a 6), (ii) da **risultati economici, ancorché positivi**, giudicati «non soddisfacenti» dal Fisco e (iii) da una **scarsa remunerazione del lavoro del titolare** rispetto a quello dei dipendenti/collaboratori, in diversi casi gli Uffici finanziari hanno proceduto alla notificazione di schemi d’atto portanti una **ricostruzione induttiva del reddito imponibile e del volume d’affari**.

Tale ricostruzione è stata generalmente condotta con **metodo comparatistico**, attraverso l’applicazione di coefficienti di ricarico o di margini di profitto desunti dai dati in possesso dell’Amministrazione finanziaria, come ricavati dalle **dichiarazioni dei contribuenti giudicati “virtuosi”** e ritenuti appartenere a categorie omogenee rispetto a quella dell’impresa verificata, sulla scorta di una ampia rosa di elementi, quali:



1. **attività svolta;**
2. **collocazione geografica;**
3. **volume delle vendite;**
4. **numero di persone impiegate** nel processo produttivo, ecc.

In molti casi, l'avvio del confronto preventivo e la possibilità di rappresentare all'Ufficio, in seno al contraddittorio, le peculiarità concrete del modello di *business* (a mero titolo esemplificativo: la rappresentazione di **elementi che hanno inficiato l'attività nel corso del periodo d'imposta scrutinato**, quali malattie, impedimenti familiari, ecc.; la proposta di un campione di contribuenti comparabili diverso da quello inizialmente selezionato dagli Uffici; ecc.) hanno consentito **notevoli riduzioni della pretesa** rispetto a quanto originariamente affacciato, permettendo così di chiudere la vertenza attraverso **l'istituto dell'accertamento con adesione** e per l'effetto beneficiando anche della prevista **riduzione del carico sanzionatorio**.