

SCADENZE FISCALI E CONTROLLI

60 giorni

Il termine disponibile
Il contribuente avrà 60 giorni per controdeduzioni o accedere agli atti una volta comunicato lo schema di provvedimento

I diritti del contribuente

Contraddittorio generalizzato prima di emettere l'atto impositivo

Il mancato confronto preventivo sarà causa di annullabilità del provvedimento adottato
Esclusi i controlli automatizzati e formali

Gaetano Ragucci

E ancora presto per dire se, e in quale misura, il principio del contraddittorio modificherà l'attuale stato delle cose, creando uno spazio di salvaguardia dei diritti del contribuente, senza i condizionamenti dovuti alla subordinazione ai fini dell'istruttoria amministrativa. Per potersi esprimere su questo punto occorrerà attendere l'attuazione degli altri principi di delega in materia di accertamento, per le inevitabili ricadute sull'invito obbligatorio all'adesione (su cui qualcosa andrà pure detto), sul recupero dei crediti inesistenti o non spettanti, sul contraddittorio nel concordato biennale, e su molte altre regole che concorreranno a definirne la reale valenza. Quanto oggi si può osservare alla luce dello schema di decreto legislativo che darà attuazione alla delega sullo Statuto del contribuente (esaminato in via preliminare dal Consiglio dei ministri del 23 ottobre) non è però poco, e riguarda due tipi di problemi, di ordine sistematico e anche pratico e operativo.

La valenza difensiva

Iniziamo dai primi, per notare che la garanzia del contraddittorio sarà collegata «ai livelli essenziali delle prestazioni» dell'articolo 117, comma 2, lettera m) della Costituzione. A prima vista, il richiamo sembrerebbe compensare la rimozione della clausola di rafforzamento dello Statuto (la regola per la quale da attuazione agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, espone principi generali, e può essere derogato o modificato solo in

modo espresso, e mai da leggi speciali), e la sua sostituzione con il riconoscimento della preminenza assiologica dello Statuto nell'interpretazione delle leggi tributarie. L'articolo 117 Costituzione sembra però fuori contesto, perché riguarda il riparto di competenze tra Stato e Regioni, che qui non viene in considerazione. Sarebbe stato forse più appropriato prescrivere che il contraddittorio dà attuazione ai principi dell'Unione europea, e ai principi di legalità, tutela della difesa e imparzialità amministrativa, perché si sarebbe data una più decisa caratterizzazione in senso difensivo alla partecipazione del contribuente all'accertamento.

La valenza difensiva del contraddittorio generalizzato è del resto resa evidente dalla lettera della legge, e dalla sua autonomia dal principio di collaborazione. Essa permetterà di dirimere i problemi di coordinamento con le forme tipizzate di partecipazione, sancendo la recessività delle varianti di tipo collaborativo, in quanto dissimili con il nuovo contesto. Un esempio per tutti: il riconoscimento del contraddittorio comporterà l'abrogazione delle garanzie dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto per i contribuenti sottoposti a verifica, perché assorbite dal principio. Resta però da chiarire il destino dell'invito obbligatorio all'adesione dei contribuenti non sottoposti a verifica, che andrebbe eliminato anche per non confinare il contraddittorio a ipotesi marginali non gestibili in adesione, compromettendone l'effettività.

Lo schema di provvedimento
Quanto ai fini pratici si può poi



La portata. Il Dlgs sullo Statuto estende il contraddittorio

dire è che, per adempiere al nuovo precetto, l'amministrazione dovrà comunicare al contribuente uno «schema» (non si dice bozza né progetto) del provvedimento, assegnandogli un termine di non meno di 60 giorni (eventualmente prorogabili) per le controdeduzioni, e/o per l'accesso agli atti.

Non è facile capire in cosa consista questo «schema», anche se pare abbastanza chiaro che, limitando a esso la disclosure dell'amministrazione, le si vuole risparmiare l'indicazione puntuale degli elementi essenziali dell'atto (fatto, prove e ragioni di diritto), cioè della motivazione. Non sembra però neppure ammissibile ridurre al contenuto dell'invito all'adesione (tra cui trovano posto i «motivi» che danno luogo alla determinazione di maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e accessori). Vi si oppone la funzione a cui dovrà assolvere, che non è l'anticipazione della definizione dell'accertamento, ma la salvaguardia «effettiva e informata» dei diritti del contribuente.

Resta fermo che la mancata comunicazione dello «schema» sarà causa dell'«annullabilità» del provvedimento. Il riferimento è alla nuova sistematica dei vizi degli atti espressa da altre disposizioni del decreto attuativo (in pratica, l'omissione continuerà a essere deducibile a pena

di decadenza con il ricorso introduttivo del giudizio, e non potrà essere rilevata di ufficio). Invece ancora tutte da definire le conseguenze di altre deviazioni dal paradigma operativo connesso al principio. Delle condotte dell'amministrazione ostative allo svolgimento «informato ed effettivo» del contraddittorio si potrebbe ipotizzare l'utilizzabilità come argomenti di prova valutabili dal giudice secondo l'articolo 116 del Codice di procedura civile, ma a parità di trattamento con le analoghe condotte del contribuente.

Quanto al resto, per ora non c'è che da allinearsi al diritto vivente: la notificazione ante tempus dell'atto finale dovrebbe sancire l'annullabilità. Mentre l'atto la cui motivazione non si estenda alle controdeduzioni del contribuente continuerebbe a essere valido ed efficace. Su questa norma occorrerebbe però tornare a riflettere, perché gravemente svalutativa degli effetti pratici del principio (a che serve consentire al contribuente di difendersi, se l'amministrazione non è tenuta a motivare di conseguenza?).

Le esclusioni

Infine, il contraddittorio sarà negato per alcune categorie di atti, che ne delimiteranno la pertinenza all'attività impositiva di tipo tradizionale e analogico. Infatti, non sussisterà per gli atti privi di contenuto provvedimento (facile pensare allo

scambio di informazioni, e in genere agli atti dell'istruttoria). E sarà escluso per la liquidazione e i controlli formali (per i quali sarebbe auspicabile che continuassero a valere le regole attuali), oltre che in caso di fondato pericolo di evasione. Il contraddittorio non sarà dovuto neppure per gli atti «automatizzati» e «sostanzialmente automatizzati». Automatizzata è un'attività condotta interamente dalla macchina senza l'intervento dell'uomo. Se consideriamo che in teoria la si può avere sia nell'istruttoria che nella decisione, e che le decisioni automatizzate non sono ammesse (articolo 22 del Gdpr), si può ipotizzare che l'esclusione riguarderà anche gli atti notificati a soggetti che saranno individuati attraverso analisi del rischio condotte con criteri cosiddetti deterministici, capaci cioè di assicurare un alto grado di probabilità del factum probandum.

Quest'ultima riserva rivela un limite strutturale di un istituto di garanzia introdotto alla vigilia della rivoluzione digitale dell'accertamento dei tributi. Dal punto di vista della tutela dei diritti del contribuente, che a escludere il contraddittorio sia la tecnologia applicata, e non la qualità della prova dell'evasione, è segno dei tempi, e non il più rassicurante.

Università degli studi di Milano
Presidente Associazione nazionale tributaristi italiani (Anti)

© RIPRODUZIONE RISERVATA