

Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale.

**Audizione del Presidente Nazionale dell'Associazione
Nazionale Tributaristi Italiani – A.N.T.I.
avv. prof. Gaetano Ragucci.**

**VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati
Roma, 17 ottobre 2018.**

Signor Presidente, Onorevoli Deputati,

Ringrazio la Commissione VI della Camera per avere offerto all'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani – ANTI l'occasione di fornire le proprie valutazioni tecniche nell'ambito delle audizioni per l'esame della Proposta di Legge recante Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale, presentata il 6 agosto 2018.

1. Il diritto al contraddittorio preventivo.

Negli ultimi anni l'ordinamento si è arricchito di regole che promuovono la collaborazione tra le Agenzie fiscali e i contribuenti. Oggi le parti del rapporto d'imposta hanno molte occasioni per raggiungere una valutazione comune del tributo dovuto, senza che il contribuente debba invocare la tutela di un giudice che può fare attendere per anni la soluzione della lite.

Perché gli istituti della collaborazione fiscale abbiano successo, occorre tuttavia che le parti condividano alcuni principi, senza i quali il dialogo si svolgerebbe, come si è soliti dire, tra sordi. Dunque, dopo il progresso delle forme di gestione del rapporto di imposta registrato in questi anni occorre che si attui un parallelo aggiornamento delle leggi di applicazione generale che definiscono l'assetto fondamentale della materia dei tributi.

Su questo versante le linee di intervento sono principalmente due, e su di esse l'ANTI ha più volte richiamato l'attenzione dei *policy makers*.

In primo luogo, v'è l'aggiornamento del catalogo dei diritti del contribuente, fermo all'assetto conseguito con la lo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000). Esso va compiuto attraverso interventi puntuali su di un tessuto normativo che nel complesso ha dato buona prova, concentrati in modo particolare sul richiamo ai principi del diritto europeo, sul contraddittorio preventivo, sull'autotutela, sul Garante del contribuente e altro

ancora meglio indicato nello studio condotto dall'ANTI, a cui farò cenno anche in seguito. Avrò quindi modo di tornare più avanti sul nesso che lega queste misure, che è tale da consigliare che siano adottate contemporaneamente.

Non meno rilevante è poi la riforma dell'assetto istituzionale delle Commissioni tributarie, attraverso l'affermazione di una piena autonomia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze da cui oggi dipendono, senza la quale la collaborazione tra fisco e contribuente non si realizza in condizioni di parità delle armi. Corollario dell'indipendenza è la formazione di un ruolo autonomo di giudici professionali e di carriera, in grado di gestire un contenzioso su questioni che talvolta possono essere eccezionalmente complesse.

È pertanto con piena condivisione di intenti che si è constatato che, tra le misure di semplificazione contenute nella Proposta di Legge all'esame della Commissione, si prevede anche il riconoscimento del diritto del contribuente di essere sentito prima di ricevere un accertamento di maggiori imposte, e cioè quello che si usa definire il diritto al contraddittorio preventivo (art. 11). La proposta è tra quelle di cui l'ANTI è promotrice, e risponde alle attese di operatori e studiosi che vedono nel contraddittorio lo strumento per l'evoluzione della relazione fisco-contribuente nel segno del reciproco rispetto, attraverso la subordinazione a un comune impegno per l'applicazione imparziale alla legge d'imposta.

Il conseguimento di questo risultato non sarà tuttavia possibile, se il contraddittorio sarà regolato come un mezzo di raccolta di nuovi elementi di prova contro il contribuente, e cioè come uno strumento dell'istruttoria amministrativa, e non come un istituto di garanzia. Perciò, ad avviso dell'ANTI la disciplina del contraddittorio andrà inserita all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, meglio se assieme alle altre misure necessarie ad adeguare l'intero testo legislativo al fine di rafforzare le forme di collaborazione tra fisco e contribuente.

Il diritto andrà inoltre esteso a ogni atto capace di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del contribuente, e pertanto non solo gli accertamenti di maggiori imponibili; e dovrà essere esercitato "a bocce ferme", ossia al termine dell'istruttoria, in risposta a un atto di contestazione a cui il destinatario possa opporre ragioni di fatto e diritto, che l'amministrazione abbia il dovere di esaminare prima di provvedere, con l'impegno di indicare nella motivazione le ragioni dell'eventuale dissenso, a pena della nullità dell'atto emanato in violazione di tali prescrizioni.

2. Il quadro normativo.

La fisionomia essenziale dell'istituto viene dal dibattito condotto in giurisprudenza e dottrina sul contenuto e l'ambito di applicazione delle prime, sporadiche forme di

contraddittorio preventivo risalenti all'anno 1997, e sulle conseguenze della sua assunzione tra i principi dallo Statuto dei diritti del contribuente, compiuta nell'anno 2000.

Infatti, prima della riforma che ha dato esecuzione alle deleghe contenute nella Legge n. 662/1996 *"Misure di razionalizzazione della finanza pubblica"*, il dialogo con l'amministrazione finanziaria era una forma di doverosa collaborazione del contribuente, che poteva trovare attuazione nel contesto di una istruttoria di tipo inquisitorio; in queste condizioni, la capacità del contraddittorio di operare come una garanzia della difesa era considerata una potenzialità inespressa dell'istituto.

L'ingresso di regole univocamente votate alla difesa del contribuente si ha con l'adozione della disciplina generale dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni,¹ e di disconoscimento degli effetti delle operazioni elusive.² Il loro sviluppo, con l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente, il cui primo articolo stabilisce che le disposizioni che vi sono contenute danno attuazione ai principi di eguaglianza, legalità, capacità contributiva e imparzialità dell'amministrazione.³

In coerenza con tali premesse, lo Statuto assicura al contribuente il diritto al contraddittorio preventivo in due ulteriori fasi della relazione con l'amministrazione finanziaria: prima dell'iscrizione a ruolo delle somme oggetto di liquidazione automatica⁴ e al termine delle verifiche.⁵ L'accoglimento di tali regole all'interno dello Statuto è all'origine di un *trend* giurisprudenziale favorevole alla generalizzazione del diritto al contraddittorio, che successivi interventi legislativi hanno tuttavia in parte contenuto.

Su questa linea si sono poste misure di razionalizzazione che, regolando casi particolari, rivelano una iniziale resistenza del legislatore ad affidarsi a una clausola generale che garantisse in ogni caso il contraddittorio preventivo (così, in materia di accertamenti sintetici;⁶ e in materia di irrogazione immediata delle sanzioni⁷).

La tendenza conservativa subisce tuttavia una inversione di rotta con l'approvazione della Legge n. 23/2014 contenente *"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*, con la quale la generalizzazione del contraddittorio è oggetto di una chiara opzione di politica legislativa.

Infatti:

¹ Artt. 16 e 17 D.lgs. n. 472/1997

² Art. 37-bis D.p.r. n. 600/1973, introd. dal D.lgs. n. 358/1997.

³ Art. 1 L. n. 112/2000, per effetto del quale i precetti dello Statuto sono considerati alla stregua di principi capaci di orientare l'interpretazione delle legge in modo da fare prevalere, tra i diversi possibili significati di una determinata disposizione, quello che vi si conforma (Corte Cass. n. n. 17576/2002, e Corte Cass., n. 4760/2001).

⁴ Art. 6 c. 5 L. n. 112/2000.

⁵ Art. 12 c. 7 L. n. 112/2000.

⁶ Art. 38 c. 7 D.p.r. n. 600/1973, mod. dal D.L. n. 78/2010.

⁷ Art. 17 D.lgs. n. 472/1997, mod. dal D.L. n. 98/2011.

- l'art.1 pone tra i *"principi e criteri direttivi generali"* della delega in materia di revisione del sistema fiscale: *"... b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di **contraddittorio** propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi"*;

- l'art. 5 pone tra i criteri della delega per la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto di stampo europeo:" ... f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace **contraddittorio** con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il **diritto di difesa** in ogni fase del procedimento di accertamento tributario".

- l'art. 9 pone tra le misure di rafforzamento dei controlli: *"... b) ... rafforzare il **contraddittorio** nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del **contraddittorio** procedimentale"*;

- l'art. 10 pone tra i *"principi e criteri direttivi generali"* della delega in materia di rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente: *"... a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del **contraddittorio** fra il contribuente e l'amministrazione **nelle fasi amministrative di accertamento del tributo**"*.

Le prescrizioni della Legge n. 23/2014 sono state attuate in modo molto parziale, con l'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente dell'art. 10-bis, in materia di elusione ed abuso,⁸ e dell'art. 6 c. 2 D.lgs. n. 156/2015, in materia di interpello per la disapplicazione di norme anti abuso.

3. L'elaborazione giurisprudenziale.

La giurisprudenza si è mossa principalmente lungo due direttive: la definizione dell'ambito di ricorrenza delle ipotesi codificate di contraddittorio, degli adempimenti conseguenti e degli effetti della loro omissione; e (in secondo luogo) l'elaborazione di un principio generale, applicabile anche in mancanza di una disciplina espressa.

Sul primo versante, si è limitato il diritto al contraddittorio prescritto dal settimo comma dell'art. 12 L. n. 212/2000 alle verifiche condotte nel domicilio del contribuente, nel campo dell'imposizione diretta e indiretta (con applicazione, da ultimo, anche all'imposta di

⁸ D.lgs. n. 156/2015.

registro),⁹ e con esclusione, quindi, delle verifiche eseguite presso terzi,¹⁰ o nei locali dell'Agenzia.¹¹ Si è poi affermato il dovere dell'amministrazione di esporre nella motivazione dell'atto impositivo successivo al contraddittorio le ragioni che la hanno indotta a non accogliere le difese del contribuente (c.d. motivazione "rafforzata"),¹² e dopo iniziali incertezze si è dichiarata la nullità dell'atto emesso prima del termine di presentazione delle osservazioni, o senza contraddittorio.¹³

A questo primo filone giurisprudenziale si devono la definizione delle regole del contraddittorio difensivo, e il suo differenziamento dalle forme di partecipazione collaborativa del contribuente, strumento dell'istruttoria amministrativa che precede l'accertamento.

Sul lato dell'elaborazione del principio generale, si è invece manifestata una diversa sensibilità dei giudici di legittimità, inclini a giudicare secondo massime e principi, rispetto ai giudici dei due gradi di merito, coscienti del pregiudizio, che viene dai limiti posti dall'attuale disciplina del processo, al potere del giudice di conoscere il fatto oggetto della controversia. Ciò ha reso le commissioni tributarie provinciali e regionali più disposte ad ammettere applicazioni estensive di un diritto che, consentendo al contribuente di difendersi prima dell'emanazione dell'atto a lui diretto, è capace di porvi rimedio costringendo l'Agenzia a esaminare anche fatti a lui favorevoli, che non troverebbero in altro modo ingresso nel giudizio.

Anche qui l'evoluzione si è attuata per gradi: inizialmente la giurisprudenza di legittimità ha affermato l'operatività di un principio generale del contraddittorio, tanto che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno dichiarato la nullità dell'iscrizione di una ipoteca legale non preceduta da una preventiva richiesta di chiarimenti anche se non prevista dalla legge.¹⁴

In seguito, la Corte ha tuttavia ridimensionato la portata del principio, sottoponendo alla Corte Costituzionale una questione di illegittimità della regola del contraddittorio contenuta nella disciplina di contrasto all'elusione,¹⁵ per disparità di trattamento rispetto ai casi non codificati di abuso che non la avrebbero prevista – questione dichiarata infondata con sentenza n. 132/2015, che è tra le più rilevanti prese di posizione della Corte costituzionale in favore dei principi del "giusto procedimento".

Tornate su di una questione divenuta, perciò, di particolare importanza, le Sezioni Unite della Corte hanno infine deciso di limitare il diritto al contraddittorio ai procedimenti diretti a dare applicazione delle discipline relative ai tributi c.d. "armonizzati" (p. es.

⁹ Corte Cass. n. 23670/2018.

¹⁰ Corte Cass. n. 9108/2012, ma, in senso contrario: ancora Corte Cass. n. 23670/2018.

¹¹ Corte Cass. n. 16641/2018.

¹² Tuttavia, contra : Corte Cass. n. 31121/2017.

¹³ Corte Cass. n. 18184/2013.

¹⁴ SS. UU. n. 19667/14; SS. UU. n. 19668/14.

¹⁵ All'epoca contenuta nell'art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973, oggi sostituito dall'art. 10-bis L. n. 212/2000.

l'imposta sul valore aggiunto), con effetti invalidanti sull'atto di accertamento nei soli casi in cui l'omissione abbia impedito al contribuente di opporre serie ragioni alle pretese dell'Agenzia, e negandolo in ogni altro caso.¹⁶

L'esito parzialmente favorevole all'operatività del diritto al contraddittorio preventivo per i tributi "armonizzati" è frutto del vincolo esercitato sull'ordinamento nazionale del diritto dell'Unione Europea (vi torneremo). Il fatto che vi si sottraggano i procedimenti che danno attuazione a tributi nazionali ha tuttavia prodotto conseguenze paradossali, perché larga parte delle attività di accertamento interessa contemporaneamente tributi "armonizzati" (IVA) e non armonizzati (Imposte Dirette e IRAP), e perciò in caso di omissione del contraddittorio può risultare legittima e illegittima a seconda del tributo in contestazione.

La situazione venutasi a creare per effetto della presa di posizione delle Sezioni Unite della Corte non è mutata sino a oggi,¹⁷ malgrado l'irrazionalità delle conseguenze che ne derivano.

4. Le criticità irrisolte sul versante costituzionale (art. 24 Cost.).

Alle parziali acquisizioni della giurisprudenza va tuttavia opposto che il principio del contraddittorio incide su di uno dei rapporti politici fondamentali dell'ordinamento dello Stato, e non può essere lasciato a una regolazione casistica, senza incorrere in contraddizioni che compromettono la reciproca fiducia, e pertanto la possibilità di una reale collaborazione tra fisco e contribuente.

Molte Commissioni tributarie hanno perciò sottoposto al vaglio di legittimità costituzionale l'assetto scaturito dall'ultima pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Ciò ha consentito di mettere a fuoco ulteriori incongruenze che le dichiarazioni di inammissibilità delle questioni proposte pronunciate dalla Corte Costituzionale non hanno consentito di correggere, e che pertanto sono ancora attuali.¹⁸

È infatti emerso a generale evidenza che la disciplina del processo tributario è, infatti, caratterizzata dal concorso di caratteri *strutturali* (la residualità della c.d. istruttoria

¹⁶ SS.UU. n. 24823/15.

¹⁷ Corte Cass. n. 27373/2017; Corte Cass n. 23824/2018; Corte Cass n. 23408/2018; Corte Cass n. 23272/2018; Corte Cass n. 22849/2018; Corte Cass n. 21767/2018.

¹⁸ Ordinanze di rimessione alla Corte n. 122/2016 della CTR della Toscana, e n. 235/2016 della CTP di Siracusa (focalizzata sul raccordo con i principi del diritto europeo), relative all'assenza del contraddittorio al termine delle verifiche "a tavolino" secondo il disposto dell'art. 12 cv. 7 L. n. 212/2000, decise con Corte cost. 187/2017, e Corte cost. n. 188/2017. La stessa questione era stata dichiarata manifestamente infondata dalla Corte di Cassazione con ord. n. 5362/2016.

processuale, rispetto all'attività conoscitiva condotta dall'Agenzia prima e al di fuori dal processo) ed *effettuali* (regimi di *prova legale* in favore dell'amministrazione, *attenuazioni* dell'onere probatorio gravante sull'amministrazione previsti dalla legge o di creazione giurisprudenziale, *inversioni* dell'onere della prova e *vincoli* alla prova contraria) convergenti nel limitare le facoltà difensive del contribuente avanti al Giudice tributario.

Tutto ciò non è stato considerato privo di rilievo ai fini della verifica della tenuta delle garanzie degli artt. 24 (difesa) e 111 (contraddittorio) Cost., in funzione della possibilità di esercitare nel procedimento attività difensive che nel processo sarebbero altrimenti impediti. Infatti, il contraddittorio preventivo compenserebbe il carattere residuale dell'istruttoria processuale, rispetto al procedimento amministrativo; e restringerebbe l'ambito di applicazione dei regimi speciali di prova in favore dell'amministrazione ai casi in cui il contribuente non lo utilizzi.

5. L'influenza del diritto europeo.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia il rispetto dei diritti della difesa è un principio fondamentale del diritto dell'Unione, di cui il diritto al contraddittorio è parte integrante. Inizialmente ricavato dal diritto amministrativo degli Stati membri per essere applicato ai procedimenti avanti alle europee,¹⁹ tale diritto ha subito un processo di progressiva generalizzazione fino a essere applicato ai procedimenti avanti alle autorità fiscali nazionali, chiamate a dare applicazione a discipline oggetto di direttive europee.²⁰

Dal 2009, il diritto al contraddittorio è sancito anche nell'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CEDU), che garantisce il diritto ad una buona amministrazione, compreso il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti sia adottato un provvedimento individuale lesivo. Ed è affermato anche negli articoli 47 e 48 della stessa Carta, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale.

Le sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno concentrato l'incidenza della giurisprudenza europea in materia di contraddittorio preventivo ai procedimenti che danno attuazione a tributi "armonizzati", perché si sono rifatte alle regole di riparto delle competenze dell'Unione Europea, che limitano gli effetti dei principi del diritto europeo alle

¹⁹ *Alvis*, Corte Giust. 4 luglio 1963, causa C-32/62.

²⁰ *Cipriani*, Corte giust. 12 dicembre 2002, causa C-395/00; *Lisrestal*, Corte giust. 4 ottobre 1996, causa C-32/95; *Mediocruso*, Corte giust. 21 settembre 2000, causa C-462/98; *Sopropé*, Corte giust. 18 dicembre 2008, causa C-349/07; *Kamino*, Corte giust. 3 luglio 2014, cause riunite C-129 e C-130/13.

materie di competenza dell'Unione, riservando agli Stati aderenti una sovranità piena nella disciplina delle attività amministrative interne.²¹

L'ostacolo opposto da queste regole all'ingresso nell'ordinamento tributario nazionale non investe soltanto il diritto al contraddittorio, ma riguarda anche altri principi, e ha quindi portata generale. Il diritto amministrativo comune lo rimuove sottoponendo l'attività amministrativa alla legge nazionale e ai principi dell'ordinamento comunitario,²² ma ciò non produce effetti diretti sulla disciplina dei procedimenti tributari, che per opinione diffusa restano soggetti alle disposizioni contenute nelle singole leggi d'imposta.²³

Pur essendo auspicabile che anche la disciplina dei procedimenti tributari si apra ai principi accolti dall'ordinamento europeo, è più opportuno che la generalizzazione del diritto al contraddittorio sia compiuta dal legislatore nazionale, perchè la adatti ai peculiari equilibri tra gli interessi coinvolti dalla materia dei tributi.

E' quanto ad avviso dell'ANTI andrà fatto attraverso un duplice intervento di integrazione dello Statuto dei diritti del contribuente, e cioè con l'inserimento tra i riferimenti normativi fondamentali anche dei principi dell'ordinamento europeo, e con l'introduzione di una apposita disciplina del contraddittorio preventivo.

In questa prospettiva, l'art. 11 della Proposta di Legge c.1074 rappresenta senza dubbio un valido punto di partenza, che tuttavia alla luce di quanto sinora esposto richiede alcune messe a punto.

6. L'art. 11 della Proposta di Legge c.1074.

Dalle considerazioni sin qui fatte scaturisce una serie di osservazioni al testo della Proposta di Legge all'esame della Commissione, che così si riassumono:

- i. **La collocazione della disposizione: la proposta non prevede l'inserimento del diritto del contraddittorio preventivo all'interno della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).**

²¹ Le sentenze della Corte di Giustizia rese in sede di rinvio interpretativo pregiudiziale hanno efficacia vincolante, diretta e prevalente sull'ordinamento nazionale. Spetta al Giudice nazionale verificare le condizioni che giustificano la decisione della Corte; verificatane la ricorrenza esso è tenuto a recepire le prescrizioni della Corte, che hanno pertanto un'efficacia prevalente rispetto alla legge nazionale confliggente (Corte Cost., nn. 168/1981 e 170/1984). L'efficacia di questi precetti è definita dall'art. 51 CEDU, per il quale possono valere anche per gli Stati membri soltanto nell'attuazione del diritto dell'Unione, senza giungere a estenderne l'ambito, né modificare le competenze e i compiti definiti nei trattati

²² Art. 1 L. n. 241/1990, come mod. dalla L. n. 15/2005.

²³ Art. 13 L. n. 241/1990.

L'inserimento nello Statuto assicurerebbe invece il coordinamento tra la disciplina di dettaglio, e i principi di cui essa è l'applicazione (come testualmente riferito nella Relazione di accompagnamento): oggi i principi di eguaglianza, legalità, capacità contributiva e imparzialità dell'amministrazione (art. 1 L. n. 212/2000), e, in prospettiva, auspicabilmente anche i principi del diritto dell'unione europea.

- ii. **L'ambito di applicazione (I): la proposta assicura il contraddittorio "prima di emettere qualunque avviso di accertamento".**

Il diritto al contraddittorio andrebbe invece garantito prima dell'emissione di qualunque atto capace di incidere sulla sfera giuridica del destinatario facendo sorgere un debito: va perciò garantito quanto meno anche prima dell'emissione di un atto di irrogazione di sanzioni (rif. art. 17 D.lgs. n. 472/1997). Andrebbe anche precisato che opererebbe per ogni tributo comunque denominato, compresi i tributi locali.

- iii. **L'ambito di applicazione (II): la proposta sottrae alla regola generale gli accertamenti "parziali"; e cioè gli accertamenti che, limitati a riprese a tassazione circoscritte, non esauriscono il potere di accertamento per il periodo d'imposta interessato.**

Ogni tipo di accertamento (analitico, sintetico, induttivo, contabile ed extracontabile) può essere eseguito in forma parziale o ordinaria, e ciò dipende da una scelta dell'Agenzia; l'eccezione le riserva perciò anche la scelta, a seconda della forma dell'accertamento, di attivare o non attivare il contraddittorio, privando l'istituto di una effettiva funzione di garanzia.²⁴ A questo fine occorre invece che il contraddittorio sia prescritto per legge, senza eccezione.

- iv. **L'atto iniziale: la proposta richiede la notificazione di un "invito al contribuente", che può avere forma di "avviso di avvio del procedimento", o di "avviso della conclusione della fase istruttoria svolta dall'ufficio".**

La possibilità che l'invito sia trasmesso all'avvio del procedimento svuota di contenuto il contraddittorio, che per essere effettivo deve avere a oggetto i risultati dell'istruttoria, ai quali il contribuente deve potere opporre ragioni di fatto e di diritto atte a confutarli. L'atto notificato alla fine dell'istruttoria sia poi chiaramente indicato come una "contestazione" di violazioni specifiche.

- v. **Il termine a difesa: la proposta prevede l'assegnazione di un termine compreso tra 15 e 45 giorni.**

²⁴ La seconda eccezione alla regola rinvia a disposizione (art. 54 c. 4 d.p.r. n. 633/72 abrogata con D.L. n. 203/2005).

Il termine andrebbe portato a 60 giorni, in coerenza con le ipotesi codificate di contraddittorio di cui agli artt. 12 c. 7 (contraddittorio dopo la verifica), e 10-bis (contraddittorio in tema di abuso del diritto) L. n. 212/2000.

- vi. **Le attività consentite:** la proposta consente al contribuente “la produzione di documenti e memorie scritte”, e “la comparizione presso la sede dell’ufficio al fine dell’instaurazione del contraddittorio orale” (art. 11, c. 2 lett. c), e fa salva “la facoltà di esibire e di allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili” (art. 11, c. 3).

Le forme codificate di contraddittorio consentono al contribuente di formulare “osservazioni e richieste” (art. 12 c. 7 L. n. 212/2000), oppure “chiarimenti” (art. 10-bis L. cit.). A confronto con tali espressioni, il testo molto più dettagliato della proposta potrebbe introdurre un vincolo di contenuto (documenti, o dichiarazioni), e di scopo (veritiera e corretta determinazione dell’imponibile), non compatibili con la funzione dell’istituto (emerge una finalità istruttoria, che nel seguito si rende anche più chiara).

- vii. **Le attività precluse:** per la proposta “non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa, le notizie e i dati non adottati né, se puntualmente richiesti nell’invito di cui al comma 1, gli atti, documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi all’ufficio dal contribuente medesimo a seguito dell’invito”.

Il testo riprende il disposto dell’art. 32 c. 4 d.p.r. n. 600/1973, per le notizie e i documenti non trasmessi sebbene richiesti nel corso dell’istruttoria che precede l’accertamento; e implica una decadenza che in quel contesto trova parziale giustificazione nell’esigenza di non consentire strategie opportunistiche al contribuente che subisce una verifica. Applicata al contraddittorio preventivo la stessa regola ne altera la funzione, perché impedisce l’esercizio delle facoltà difensive che per definizione sono libere. La preclusione alla produzione in giudizio dei documenti non esibiti nel contraddittorio confligge poi con la garanzia della difesa espressa dall’art. 24 Cost..

- viii. **La mancanza della sanzione della nullità nel caso di atto notificato ante tempus:** (rif. art. 11, c. 5).

Se la notificazione dell’accertamento prima che il contribuente abbia esercitato le facoltà riconosciute non ne causa l’invalidità, il diritto al contraddittorio è apparente.

ix. **La possibilità che l'invito non seguito da attività del contribuente produca gli effetti dell'accertamento:** (rif. art. 11 c. 6).

Il testo riprende il disposto dell'art. 16 c. 4 ult. per. D.lgs. n. 472/1997 in materia di contestazione preventiva degli illeciti non collegati all'ammontare del tributo evaso. In quel contesto, è stato imposto dai criteri della riforma che imponevano un contemperamento tra esigenze di efficienza e di garanzia del diritto di difesa, che l'accertamento di maggiore imponibile immediatamente esecutivo non ricorrono. Qui, il mancato adeguamento del c. 2 relativo al contenuto dell'invito alle regole dettate per la motivazione degli atti dalle disposizioni contenute nelle leggi d'imposta (p. es. per le imposte dirette e l'Irap dall'art. 56 d.p.r. n. 600/1973), e, in mancanza, dall'art. 7 L. n. 212/2000, segnerebbe un regresso delle garanzie di chiarezza e trasparenza degli atti amministrativi, ai danni del contribuente.

x. **Il contenimento dei termini per il ravvedimento operoso dell'art. 13 c. 1 D.lgs. n. 472/1997: la proposta ne fa salva la possibilità fino alla scadenza del termine di 60 giorni dalla notificazione dell'invito (rif. art. 11 c. 6 ult. per.).**

La regola comporterebbe una abbreviazione del termine del ravvedimento, che per l'art. 13 c. 1-ter D.lgs. n. 472/1997 è ammesso fino alla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter d.p.r. n. 600/73, e 54-bis d.p.r. n. 633/72. Anche qui, una irragionevole riduzione di facoltà riconosciute, che la previsione del contraddittorio non rende necessaria.

xi. **La sospensione dei termini di decadenza:** (rif. art. 11 c. 7 lett. c).

La disposizione deroga all'art. 2964 ult. per. cod. civ., e accentua il carattere eccezionale, e pertanto asistemico, del diritto tributario. Meglio la sostituzione con una disciplina ricalcata sul modello di quanto previsto dall'art. 10-bis L. n. 212/2000.

xii. **La preclusione alla definizione dell'accertamento mediante adesione:** (rif. art. 11 c. 7 lett. e).

L'accertamento con adesione può essere sollecitato dall'Agenzia o chiesto dal contribuente prima della notificazione dell'accertamento, o anche dopo, se vi sia già stato invitato (artt. 5-6 D.lgs. n. 218/1997). Altra limitazione di facoltà altrimenti riconosciute, fonte di costrizione ai danni di una difesa che deve essere invece libera.

In conclusione, i precedenti normativi, l'esperienza giurisprudenziale, l'influenza del diritto europeo hanno concorso a differenziare il contraddittorio preventivo dalle forme di partecipazione del contribuente all'istruttoria che precede l'accertamento.

Quanto osservato in proposito dovrebbe rendere evidente che una interlocuzione che si attui non in adempimento di un obbligo di legge, ma per scelta dell'Agenzia (cfr. spec. i precedenti punti iii, iv, e viii), e quindi secondo convenienza, non è un contraddittorio, ma piuttosto uno strumento dell'istruttoria, che può essere utilizzato e anche non utilizzato, senza alcuna conseguenza sul rapporto d'imposta.

Il testo della Proposta di legge all'esame di questa Commissione richiede dunque un'opera di correzione e di espulsione degli ibridismi che vi sono presenti, senza la quale rischia di collocarsi su di un piano diverso dalla garanzia della applicazione imparziale alla legge tributaria, con effetti che possono rivelarsi controproducenti rispetto alle finalità perseguite dal Legislatore.

7. La proposta dell'ANTI.

Articolo 16.

Contraddittorio anteriore al provvedimento impositivo o sanzionatorio.

1. Ogni provvedimento impositivo o sanzionatorio è preceduto, a pena di nullità, da un atto di contestazione, notificato ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, il quale deve indicare a) l'amministrazione procedente, il responsabile e l'oggetto del procedimento; b) avvertire il destinatario che la documentazione relativa all'istruttoria è depositata presso l'amministrazione procedente e che ha facoltà di prenderne visione ed estrarne copia; c) invitare il destinatario a comunicare eventuali osservazioni e richieste all'amministrazione entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto di contestazione.

2. L'amministrazione non può emanare il provvedimento, a pena di nullità, prima del termine di cui al comma 1, lett. c). Fra il predetto termine e quello di decadenza dal potere di notificazione del provvedimento, intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione del provvedimento è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

3. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, a pena di nullità, l'amministrazione procedente deve valutare le osservazioni e richieste comunicate nel termine di cui al comma 1, lett. c), in relazione alle quali il provvedimento deve essere specificamente motivato.

Una legislazione casistica opera per la conservazione dello stato delle cose, nella misura in cui priva l'ordinamento della componente dinamica ed evolutiva del principio ; di contro, la previsione del contraddittorio preventivo, compiuta in coerenza con il modello qui proposto, produce significativi effetti di riequilibrio del sistema ; e ciò almeno in due direzioni:

a) come fonte del dovere di tenere conto anche degli elementi favorevoli al contribuente, pure a costo di non poter avanzare alcuna pretesa nei suoi confronti, il principio del contraddittorio elimina dagli obiettivi dell'efficienza amministrativa il conseguimento di entrate al di fuori di un rigoroso accertamento del presupposto. Ciò preserva la reputazione delle Agenzie di enti al servizio dei contribuenti anche quando esercitano funzioni di controllo.

b) Nel processo, il giudice valuta la legalità della pretesa impositiva in base alla rappresentazione del fatto fornita dall'Agenzia all'esito dell'istruttoria primaria, e l'istruttoria giudiziale è eventuale e residuale. Perciò l'accertamento del fatto che può compiersi con il contraddittorio preventivo corregge uno squilibrio che il giudizio non è in grado di correggere. Esso inoltre focalizza l'intervento del giudice sulla soluzione di questioni di diritto, a beneficio della qualità della giurisdizione.

Per tutte queste ragioni l'assunzione del contraddittorio al rango di principio dello Statuto dei diritti del contribuente potrà contribuire al recupero del contenuto civile dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e alla promozione di un rapporto di reciproca fiducia, che è la premessa per ogni reale collaborazione tra fisco e contribuente.

Associazione Nazionale Tributaristi Italiani.

Il Presidente

prof. avv. Gaetano Ragucci

