

CONTENZIOSO

Illegittimità pregiudiziale dell'atto di recupero del credito R&S: prima parte

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

Ricerca e sviluppo e 4.0: accertamenti e strumenti di difesa

Scopri di più

Se in un atto di **recupero del credito d'imposta R&S**, notificato ad un contribuente che, nella memoria avverso la comunicazione del relativo schema d'atto, aveva chiesto di rappresentare, sulla base di motivi fondati su autentica scienza tecnologica (senza, quindi, il ricorso a frasi di mero stile grafico o notizie di superficie solo apprese da generiche fonti informative), il perché lo sviluppo dei progetti esplicitati nel dettaglio delle loro prerogative di innovazione nella memoria **non fossero meritevoli dell'ammissione al credito**, l'Ufficio risponde con **generiche frasi definitorie ritratte dai manuali di Frascati ed Oslo** e giudizi tecnici di sola superficie, il relativo atto di recupero **incorre in due manifeste forme di nullità pregiudiziale**:

- **pregiudiziale nullità dell'atto di recupero** per elusione dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000 \(Statuto del contribuente\)](#);
- **pregiudiziale nullità dell'atto di recupero** in oggetto per **manca di aderenza dell'istruttoria amministrativa** al modello legale.

In questa prima parte si analizza l'**inosservanza alle prescrizioni** dell'[articolo 6-bis, Statuto del contribuente](#), e alla **delineazione strutturale del contraddittorio** in esso disciplinata. A tal proposito, appare doveroso sottolineare come già nel 1983 un insigne Giurista (F. Moschetti, "Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino", in Dir. e Prat. Trib., 1983) avvertisse che, **nel caso di avvisi di accertamento**, il "giusto procedimento" è richiesto **da norme costituzionali**, ed *in primis* dall'[articolo 97, Costituzione](#). Così testualmente il citato autore: "Non sembra infatti che la funzione di imposizione tributaria che è tipicamente correttiva di comportamenti illegittimi possa essere esercitata secondo il principio di imparzialità, se prima del suo esercizio **non vengono sentite le effettive ragioni di diritto e di merito del soggetto passivo di tale funzione**. L'imparzialità presuppone la conoscenza di tutti i motivi di diritto e di fatto ed una verifica sugli argomenti sia di diritto che di fatto necessariamente richiede un contraddittorio effettivo tra le parti. Se la Pubblica Amministrazione non assume gli elementi di fatto e le ragioni giuridiche fornite dal destinatario dell'atto, le sue informazioni saranno "parziali" e di conseguenza "parziale" ed annullabile sarà il suo provvedimento".

La **piena democrazia della funzione impositiva**, e con essa **l'attuazione del principio della imparzialità**, si adegua ai **canoni di legalità costituzionale** solo se al contribuente viene assicurata la possibilità di un **effettivo confronto su tutte le questioni della controversia** e, quindi, sui **principi di diritto e di merito** messi a governo della controversia. Altrimenti uno Stato non è di diritto, ma solo **una sua connotazione simulata** (in tal senso anche G. Ragucci, *"Il contraddittorio nei procedimenti tributari"*, G. Giappichelli Editore-Torino).

L'atto impositivo, in quanto dotato di **autotutela esecutiva**, è portatore di un **potere pubblicistico straordinariamente autoritativo**, capace di procurare una condizione di unilaterale invadenza in situazioni giuridiche per le quali è prevista la tutela costituzionale. Non può, quindi, non derivare la condizione di necessario bilanciamento tra **l'attribuzione di un potere straordinario e la necessità di un suo uso rigorosamente diligente**. Solo in tal modo viene garantita **l'autentica democrazia** del rapporto d'imposta e non l'autoreferenza di uno Stato inteso secondo il paradigma di *"Stato apparato"* in luogo di quello costituzionale di *"Stato comunità"*.

Ancora **per autorevole dottrina** (F. Gallo, *"Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte"*, in Rass. Trib., n. 4/2001) **una esaustiva attività istruttoria si pone come la premessa indispensabile che legittima l'intervento dell'Ufficio** e consente allo stesso di soddisfare nell'atto di accertamento la *"regola alloriana"* di provare *in primis* a sé stesso la sussistenza dei riscontri di diritto e di merito a supporto della sua azione. Il contraddittorio assolve **il fondamentale ruolo di custode dell'osservanza del corretto agire amministrativo**, come inteso dall'[articolo 97, Costituzione](#).

Fraasi meramente definitorie, non intercalate nelle autentiche prerogative dei progetti, non possono essere in alcun modo intese come **strutturalmente partecipi di un autentico contraddittorio**, ma solo di un suo evidente simulacro.

Nel richiedere quanto l'[articolo 6-bis, Statuto del contribuente](#), prevede con perentoria versione letterale, ossia la **tranciante e pregiudiziale nullità dell'atto impositivo**, si deve sottolineare come lo Statuto del contribuente **esprima una chiara vicinanza alla Costituzione** e non un'ostruzione all'azione del Fisco, nei cui confronti non possono essere concepiti limiti.