

Ok al dlgs che riforma lo Statuto del contribuente. Interlocuzione col fisco chiara e effettiva

06901

06901

Stop accertamenti integrativi

Gli atti con motivazione e contraddittorio garantito

Il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta. Tale disposizione potrebbe rappresentare di fatto un limite all'accertamento integrativo

DI DUILIO LIBURDI

E MASSIMILIANO SIRONI

Statuto del contribuente con più garanzie su contraddittorio, motivazione degli atti e divieto di accertamenti integrativi. Sono queste le prime osservazioni che possono essere formulate sul decreto, approvato in consiglio dei ministri ieri, che interviene in maniera profonda, a distanza di più di venti anni, della legge n. 212 del 2000 cioè lo statuto dei diritti del contribuente, in attuazione dei principi contenuti nella delega di riforma del sistema tributario n. 111 del 2023. Oltre alla enunciazione del principio della necessità di osservanza delle disposizioni sullo statuto rispetto ai principi costituzionali, devono essere immediatamente approfondite quelle che potranno essere le conseguenze di natura pratica derivanti dalla riforma e quindi cercare di "misurarne" l'impatto su professionisti e contribuenti. In generale, come osservato in premessa, la ratio dell'intervento normativo appare chiara ed è finalizzata a fornire maggiori garanzie sia prima della emissione di atti che incidono sulla sfera patrimoniale del contribuente che, in un momento successivo, sulla possibilità che gli atti vengano annullati.

In relazione al primo aspetto, appare delinearsi (senza distinzione tra tributi armonizzati e non) un principio generale di contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuenti a prescindere dalla identificazione dell'atto impositivo o riscossivo. La declinazione di questo principio è contenuta nel nuovo articolo 6 bis

della legge n. 212 del 2000 in base al quale si afferma che:

- tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. La definizione è dunque molto ampia, suscettibile di ricomprendere di fatto tutte le ipotesi di provvedimenti aventi natura impositiva anche in relazione ad ipotesi quali, ad esempio, le cartelle esattoriali. Nello stesso tempo si afferma che il diritto al contraddittorio non è regolamentato in relazione agli atti di contenuto non provvedimentale oltre che nelle ipotesi in cui si tratti di atti automatizzati di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni. A ben guardare, peraltro, in relazione al controllo formale delle dichiarazioni, le comunicazioni di irregolarità solitamente notificate ai sensi dell'articolo 36 ter del dpr n. 600 del 1973 sono però precedute dalla richiesta di documentazione;

- da un punto di vista operativo, si afferma che l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente gli elementi essenziali del provvedimento puntualmente indicati, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Il provvedimento non è adottato prima della scadenza del termine di cui al periodo precedente ovvero a quello prorogato dall'amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, per non più di trenta giorni. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. In questa previsione si evocano (e si raggruppano) una serie di disposizioni già presenti nell'ordinamento quali, ad esempio, il meccanismo degli inviti a comparire di cui al dlgs. 218 del 1997 nonché il termine per il rilascio di memorie antecedenti alla notifica di un accertamento con relativa identificazione di un termine "minimo" di sospensione nella emissione degli atti e con un conseguente principio di proroga generalizzata che bilancia la possibilità di contraddittorio e che dovrebbe determinare, in linea di principio, una più attenta ponderazione degli atti che poi vengono emessi. In linea di principio, dunque, si potrebbe anche sostenere che vi sia lo sviluppo generale di una sorta di fase di "adesione" al fine, ad esempio, di ridurre i tempi intermedi rispetto ad una eventuale impugnativa. Appare importante, in questo contesto, anche la modifica che si va prospettando all'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 in merito alla effettiva conoscibilità di un atto che viene assunto come base per la contestazione di un altro contribuente. La modifica normativa dovrebbe rafforzare il concetto di effettiva conoscibilità degli atti stessi nonché delimitare in modo rigoroso la necessità che l'amministrazione finanziaria provi in maniera stringente la propria pretesa impositiva. Si, pensi, ad esempio, al contenuto di quello che dovrebbe essere il nuovo comma 1 bis dell'articolo 7 in base al quale si affer-

ditto e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. In questa previsione si evocano (e si raggruppano) una serie di disposizioni già presenti nell'ordinamento quali, ad esempio, il meccanismo degli inviti a comparire di cui al dlgs. 218 del 1997 nonché il termine per il rilascio di memorie antecedenti alla notifica di un accertamento con relativa identificazione di un termine "minimo" di sospensione nella emissione degli atti e con un conseguente principio di proroga generalizzata che bilancia la possibilità di contraddittorio e che dovrebbe determinare, in linea di principio, una più attenta ponderazione degli atti che poi vengono emessi. In linea di principio, dunque, si potrebbe anche sostenere che vi sia lo sviluppo generale di una sorta di fase di "adesione" al fine, ad esempio, di ridurre i tempi intermedi rispetto ad una eventuale impugnativa. Appare importante, in questo contesto, anche la modifica che si va prospettando all'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 in merito alla effettiva conoscibilità di un atto che viene assunto come base per la contestazione di un altro contribuente. La modifica normativa dovrebbe rafforzare il concetto di effettiva conoscibilità degli atti stessi nonché delimitare in modo rigoroso la necessità che l'amministrazione finanziaria provi in maniera stringente la propria pretesa impositiva. Si, pensi, ad esempio, al contenuto di quello che dovrebbe essere il nuovo comma 1 bis dell'articolo 7 in base al quale si affer-



ma che i fatti e i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. Corollario di questa previsione appare poi essere la disposizione ove si afferma che salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta. Tale disposizione che potrebbe rappresentare un limite all'accertamento integrativo andrà poi correlata con le modifiche che si ritiene dovranno essere apportate alle specifiche disposizioni in tema di accertamento.

— © Riproduzione riservata — ■