

ACCERTAMENTO

Atti del Fisco emessi da domani: partono le regole del nuovo contraddittorio

Per gli atti del Fisco emessi da domani, 30 aprile, scattano le regole del nuovo contraddittorio preventivo e dell'accertamento con adesione disciplinati dal Dlgs 13/2024. Le nuove regole valgo-

no anche per l'adesione ai verbali (Pvc). Gli atti di recupero emessi da domani andranno pagati per intero anche in caso di ricorso.

Borgoglio, Deotto e Lovecchio — a pag. 19

Atti, schemi e Pvc emessi da domani: in partenza il nuovo contraddittorio

Il rischio è che il confronto tra Fisco e amministrazione avvenga quando l'ufficio ha ormai deciso

Alla lettera chi riceve uno schema deve scegliere se accedere al fascicolo o fare «controdeduzioni»

La scadenza

Per il verbale nella maggior parte dei casi si guarderà al momento della consegna

Il «dialogo» con l'ufficio non riguarderà le eccezioni dettate dal Dm del Mef

Pagina a cura di
Alessandro Borgoglio
Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Da domani partono le nuove regole per contraddittorio preventivo e accertamento con adesione (adesione ai Pvc compresa).

Le nuove disposizioni trovano applicazione per gli «atti emessi dal 30 aprile 2024» (tranne gli atti non soggetti all'obbligo del contraddittorio, individuati dal Dm del Mef): previsione non certo immune da problematiche.

Si ricorderà che il concetto di «atto emesso» ha già avuto una sua rilevanza a proposito della famosa «scissione decadenziale» degli atti impositivi di cui all'articolo 157 del Dl 34/2020. In tale occasione si è giunti alla conclusione (anche da parte della prassi) che si dovevano ritenere tali quelli «firmati e protocollati» dall'Agenzia (circolare 25/E/2020, risposta 3.10.6). Sicché, con riferimento alle nuove regole previste dal Dlgs 13/2024 (e dall'articolo 7 del Dl

39/2024), si dovranno ritenere emessi da domani gli atti impositivi – ad esempio, i nuovi atti di recupero – che sempre da domani verranno firmati e protocollati dall'ufficio.

Occorre però comprendere quando si intende emesso il nuovo schema di atto, nonché i Pvc, per i quali trova applicazione, sempre per quelli «emessi» da domani, la nuova possibilità di adesione.

L'emissione dello schema d'atto
Partiamo dagli schemi di atto (articolo 6-bis, comma 3, dello Statuto del contribuente). Si è già avuto modo di riportare che lo schema di atto ricalcherà sostanzialmente il contenuto del vero e proprio atto impositivo, assumendo, di fatto, natura «pseudo-provvedimentale». Anche in questo caso, dunque, si deve ritenere che le nuove regole in tema di contraddittorio preventivo valgano per gli schemi di atto che da domani verranno firmati e protocollati dall'ufficio.

L'emissione del Pvc
Discorso diverso è per i Pvc: per quest'ultimi tecnicamente non si può parlare di una loro emissione. Si deve ritenere che se il processo verbale viene consegnato direttamente al contribuente, la data di emissione può essere considerata quella della stessa consegna al contribuente; mentre nei rari casi in cui viene spedito, l'emissione può essere fatta coincidere con la sua protocollazione, anche se quest'ultima viene effettuata manualmente (non risultando, così, certa in termini assoluti).

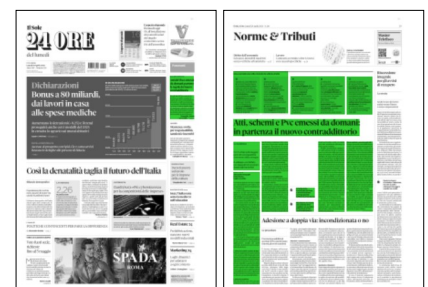
Ad ogni modo, va rilevato che il rife-

rimento agli «atti emessi dal 30 aprile 2024» (contenuto sia nel Dlgs 13/2024 che nell'articolo 7 del Dl 39/2024) non risulta proprio ineccepibile.

I rischi del contraddittorio
Quanto alla «sostanza» delle nuove regole, si è già avuto occasione di riportare talune criticità.

Innanzitutto, il fatto che il nuovo contraddittorio preventivo muove da uno schema di atto. Occorre rammentare che il principio del contraddittorio preventivo deve collocarsi durante la genesi della pretesa tributaria, e non quando quest'ultima si è già (praticamente) cristallizzata. Invece, il riferimento della norma a uno schema di atto porta a ritenere che il contribuente si troverà di fronte, di fatto, a un facsimile del provvedimento accertativo, quindi a una pretesa sostanzialmente già formata. Il rischio è che gli uffici in molti casi risultino restii a rivederla, una volta manifestata all'esterno in forma quasi compiuta.

Peraltro, la sostanziale «definitività» dello schema di atto è indirettamente confermata dalla nuova previsione del comma 2-bis dell'articolo 6 del Dlgs 218/1997 in tema di accerta-



mento con adesione. La disposizione è inserita appena dopo quella (comma 2 del citato articolo 6) in cui viene stabilito che il contribuente può presentare istanza di adesione a fronte di un atto di accertamento definitivo. Poi la norma (quella del comma 2-bis) esordisce citando l'«avviso di accertamento o di rettifica» quando in realtà si riferisce alla possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione (nei 30 giorni) a fronte dello schema di atto. Ulteriormente il periodo successivo dello stesso comma 2-bis stabilisce la possibilità di presentare istanza di adesione (nei 15 giorni) a fronte di un atto di accertamento preceduto da uno schema di atto avverso il quale il contribuente ha presentato «controdeduzioni» (o è rimasto inerte).

Insomma, sia la collocazione della previsione del citato comma 2-bis sia i suoi riferimenti sembrano rimandare, pur riguardando uno schema di atto, a un provvedimento già formato, a una decisione sostanzialmente già presa.

Osservazioni e accesso agli atti

Sempre in tema di contraddittorio preventivo suscita molti interrogativi, sotto il profilo operativo, il fatto che al contribuente, una volta comunicato lo schema di atto, viene data la possibilità di presentare controdeduzioni (termine più pertinente per la fase processuale, così confermando ulteriormente la natura pseudo-provvedimentale dello schema di atto) «ovvero» di accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Appare non corretto l'utilizzo di ovvero (sia che si tratti di forma disgiuntiva che esplicativa/dichiarativa): è evidente che al contribuente deve essere data possibilità di accesso agli atti che lo riguardano «e» di presentare le proprie osservazioni. Per cui se il contribuente richiede l'accesso agli atti è dal momento in cui si accede a quest'ultimi che devono decorrere i giorni - non inferiori a 60 - per presentare le controdeduzioni/osservazioni.

Risulterebbero anche altre perplessità: si ha lo spazio per evidenziare una procedura troppo articolata (avvertibile da quanto riportato a proposito del comma 2-bis dell'articolo 6 del Dlgs 218/97), conseguenza del connubio tra accertamento con adesione e contraddittorio preventivo, che porta ad un certo ridimensionamento di quest'ultimo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Cosa succede una volta ricevuto lo schema d'atto

DS6901

DS6901

1

INERZIA DEL CONTRIBUENTE

- Se il contribuente, dopo la comunicazione dello schema d'atto di cui all'articolo 6-bis dello Statuto del contribuente, rimane inerte, l'ufficio **notifica l'accertamento** e contestualmente un **invito all'adesione** (senza termine minimo; non sono sospesi i termini per il ricorso).
- Il contribuente può presentare **istanza di adesione** entro **15 giorni** (che sospende il termine per il ricorso di 30 giorni).

2

OSSERVAZIONI

- Se entro il termine assegnato dall'ufficio, non inferiore a **60 giorni** dalla comunicazione dello schema d'atto, il **contribuente** presenta **osservazioni**, qualora la posizione non sia archiviata, l'ufficio **notifica l'accertamento** indicando la motivazione per le osservazioni non accolte.
- Il contribuente può formulare **istanza di adesione** entro **15 giorni** (il termine per il ricorso è sospeso di 30 giorni).

3

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

- Se **entro 30 giorni** dalla comunicazione dello schema d'atto il contribuente presenta **istanza di accertamento con adesione**, l'ufficio notifica l'invito a comparire (non è previsto un termine minimo).
- In mancanza di adesione, l'ufficio **notifica l'accertamento**.
- Il contribuente non può poi presentare ulteriore istanza di adesione.

4

ALTERNATIVE

- Le molteplici alternative possibili, con tempi e modalità differenti, richiedono un'attenta **pianificazione** delle **strategie difensive** dei contribuenti (non necessaria col collaudato e abrogato articolo 5-ter del Dlgs 218/1997).
- Se si presentano **osservazioni**, i tempi dell'eventuale **accertamento con adesione**, una volta notificato l'atto di accertamento, sono ristretti.

5

COMUNE ACCORDO

- È sempre fatta salva la possibilità per le parti, **sulla base delle osservazioni** presentate dal contribuente ai sensi del comma 3 dell'articolo 6-bis dello Statuto del contribuente, entro il termine non inferiore a 60 giorni indicato nello schema d'atto, di **sottoscrivere l'accertamento con adesione**, di comune accordo con l'ufficio.
- Lo prevede il nuovo comma 2-ter dell'articolo 6 del Dlgs 218/1997.