

FOCUS GIURIDICO

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

LE RECENTI MISURE PER LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI RAPPORTI CON IL FISCO

di *Thomas Tassani*

1. Le “manovre” fiscali del 2008

I due più importanti atti normativi in materia tributaria della seconda metà dello scorso anno sono stati il D.l. 112/2008 (c.d. “*manovra estiva*”) ed il D.l. 185/2008 (c.d. “*decreto anti-crisi*”) ed appare significativo come entrambi questi provvedimenti siano intervenuti sulla disciplina dell'accertamento fiscale, introducendo nuove forme di “adesione” del contribuente all'operato dell'Amministrazione finanziaria. Significativo, perché simile collocazione normativa evidenzia che anche il settore dell'accertamento tributario, e non solo quello sostanziale dei singoli tributi, è divenuto terreno per realizzare finalità che possiamo, almeno a livello descrittivo, definire “di cassa”, dal punto di vista della Finanza pubblica.

La *ratio* comune sembra, infatti, essere quella di sollecitare il contribuente a prevenire le possibili controversie con il Fisco, accettando la ricostruzione dell'imposta e dell'imponibile che, in diverso modo, l'Amministrazione ha operato.

Lo strumento è quello della riduzione delle sanzioni applicabili, nella misura di 1/8 e della generalizzazione, nei diversi schemi attuativi del tributo, di una simile opzione da parte del contribuente. L'effetto è quello della “anticipazione” del momento dell'incasso delle somme dovute e del risparmio di risorse umane ed economiche che l'Amministrazione avrebbe dovuto impiegare se l'accertamento si fosse sviluppato in termini compiuti. Risparmio di risorse che, almeno stando a quanto scritto nella relazione tecnica del D.l. n. 185/2008, dovrebbe consentire di porre in essere altri accertamenti e, quindi, in prospettiva, di realizzare maggiori entrate tributarie.¹

Proprio le [urgenti?] motivazioni finanziarie hanno però anche fatto sì che l'introduzione delle nuove regole avvenisse al di fuori di un coerente

¹ La relazione tecnica al D.l. n. 185/2008 ha stimato in 145 milioni di Euro il maggior gettito annuale che deriverebbe, a regime, dal nuovo istituto dell'adesione agli “inviti a comparire”.

quadro sistematico di riferimento, con la conseguenza di possibili effetti distorsivi a livello teorico come applicativo.

2. La adesione del contribuente nei diversi moduli dell'accertamento tributario

In principio, fu la “manovra estiva”, ossia il *D.l. n. 112 del 25/6/2008* (convertito, con modificazioni, dalla *l. n. 13 del 6/8/2008*), ad introdurre la possibilità per i contribuenti di prestare *adesione ai processi verbali di constatazione*, in materia di imposte sui redditi e di I.v.a., introducendo a questo fine il *comma 5-bis nel corpo del D.lgs. n. 218/1997*.

In termini sistematici, la norma ha attribuito una valenza esterna, in precedenza mai riconosciuta, al processo verbale, atto che, come è noto, ha la funzione di chiudere l'attività di accesso, ispezione e verifica svolta, nei confronti del contribuente, dall'Ufficio dell'Agenzia o dalla Guardia di Finanza, descrivendo in modo analitico le operazioni compiute ed esponendo i rilievi effettuati.

Nell'ordinario sviluppo dell'*iter* accertativo, il processo verbale, sottoscritto dal contribuente che ha diritto al rilascio di una copia, rappresenta la base per l'ulteriore attività dell'Ufficio dell'Amministrazione che può, in un secondo momento, emettere l'atto impositivo (avviso di accertamento), anche sulla base delle indicazioni provenienti dal processo verbale. Si tratta però di due momenti ed atti distinti tra loro, tanto è vero che è ritenuta illegittima la motivazione dell'avviso di accertamento che avvenga meramente *per relationem* con riferimento al processo verbale.

In questa prospettiva, l'unico atto a rilevanza esterna è l'avviso di accertamento, in grado di incidere sulla situazione giuridica del contribuente perché, se non impugnato nei 60 giorni, attribuisce definitività alla pretesa fiscale in esso contenuta.

Orbene, a seguito del *D.l. n. 112/2008*, il contribuente ora può decidere di prestare adesione all'operato del Fisco già nel momento in cui viene consegnato il processo verbale, inviando una apposita comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia entro i 30 giorni successivi. Seguirà, entro 60 giorni, la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, da parte dell'Ufficio. Il contribuente otterrà così la riduzione ad 1/8 delle sanzioni minime relative a ciascuna violazione contestata, con possibilità di pagamento rateizzato (per gli aspetti applicativi, si veda la *Circolare n. 55/E/2008*).

Il “decreto anti-crisi”, *D.l. n. 185 del 29/11/2008* (convertito, con modificazioni, dalla *legge n. 2 del 28/1/2009*) ha generalizzato a tutti i moduli procedurali dell'accertamento simile possibilità della adesione, con abbattimento delle sanzioni.

In primo luogo, l'intervento ha interessato l'accertamento con adesione,

regolato dal D.lgs. n. 218/1997; istituto che prevede la possibilità che il contribuente e l'Amministrazione si incontrino, al fine di addivenire alla definizione "concordata" dell'imponibile e quindi dell'imposta.

A seguito delle previsioni dell'art. 27 del D.l. 185/2008, il contribuente che riceve un "invito a comparire" da parte dell'Ufficio dell'Agenzia ai fini dell'accertamento con adesione, può anche decidere di prestare immediata adesione ai contenuti dell'invito, presentando apposita comunicazione entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per l'adesione.

In questo modo, il contribuente non sarà nelle condizioni di concordare con l'Ufficio una più bassa misura dell'imponibile e dell'imposta, ma dovrà accettare integralmente la ripresa fiscale. Avrà però il beneficio dell'abbattimento delle sanzioni a 1/8 del minimo (anziché di 1/4, come previsto per gli accertamenti con adesione), con possibilità di pagamento rateale. In ogni caso, il contribuente potrà contare sull'applicazione dell'art. 2, comma 4, D.lgs. 218/97 che riduce notevolmente il potere dell'Amministrazione di esercitare una ulteriore attività di accertamento, con riferimento ai periodi di imposta ed alle fattispecie oggetto di adesione.

La circostanza che simile limitazione all'attività di accertamento non risulti applicabile agli studi di settore, ai sensi dell'art. 70, comma 2, legge 342/2000, ha poi spinto il legislatore ad introdurre una speciale "franchigia" per tali ipotesi.

Il "decreto anti-crisi" ha infatti previsto, in caso di adesione ad inviti relativi ad accertamenti da studi di settore, che l'ulteriore attività di accertamento dell'Amministrazione non potrà avvalersi di presunzioni semplici, anche se gravi, precise e concordanti, qualora l'ammontare così accertato di attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 % dei ricavi o compensi definiti.

Il D.l. 185/2008 ha poi esteso il beneficio della riduzione ad 1/8 delle sanzioni anche a quelle ipotesi in cui il contribuente presti *acquiescenza all'avviso di accertamento*, operando il pagamento entro i 60 giorni, ai sensi dell'art. 15, D.lgs. 218/97.

L'esercizio delle diverse possibilità di adesione da parte del contribuente è però condizionato da una *forma di coordinamento* tra le diverse fattispecie. La adesione, con abbattimento ad 1/8 delle sanzioni, all'invito a comparire è consentita solo se il contribuente non ha avuto la possibilità di aderire al processo verbale; l'acquiescenza, con abbattimento ad 1/8 delle sanzioni, è poi consentita solo se il contribuente non ha avuto la possibilità di aderire al processo verbale oppure all'invito a comparire.

3. Strategie del contribuente ed esigenze di uguaglianza e certezza dell'ordinamento tributario

Se esaminate dal punto di vista del contribuente, le disposizioni esaminate hanno il pregio di attribuire un ulteriore strumento che può essere utilizzato, nella fase successiva alla presentazione della dichiarazione dei redditi, in alternativa ad altri già esistenti, in quei casi in cui si prospetti una ricostruzione dell'imponibile e dell'imposta diversa da quella operata (o che sarà operata) dal Fisco.

E' anzi possibile affermare che, soprattutto dopo la "manovra estiva" ed il "decreto anti-crisi", il contribuente ha diverse possibilità di scelta, tali da configurare differenti possibili strategie difensive, di reazione rispetto alle "mosse" del Fisco.

Nell'attuale sistema, il contribuente può:

- prima che l'attività di accertamento sia iniziata, procedere al *ravvedimento operoso*, versando le maggiori imposte dovute ed ottenendo riduzioni delle sanzioni applicabili, tanto più rilevanti quanto minore è il tempo che intercorre tra la violazione ed il ravvedimento (sanzioni che sono state ulteriormente ridotte proprio dal D.l. n. 185/2008, che è intervenuto sull'art. 13, D.lgs. n. 472/1997);
- quando l'attività di accesso, ispezione e verifica si è chiusa ed è stato consegnato il *processo verbale*, fare richiesta per l'adesione, ottenendo la riduzione delle sanzioni;
- quando, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, riceve l'*invito a comparire* da parte dell'Agenzia, scegliere di prestare adesione a tale invito (ma solo se non ha avuto possibilità di aderire al processo verbale) oppure di svolgere il contraddittorio e cercare di "concordare" l'imponibile con l'Ufficio;
- successivamente all'emanazione dell'avviso di accertamento, può decidere se prestare *acquiescenza* allo stesso (con sanzioni ridotte, fino a 1/8 se il soggetto non ha già avuto modo di aderire al processo verbale o all'invito); oppure se presentare istanza di *accertamento con adesione* (se non vi è stato il precedente invito dell'Ufficio); oppure se ricorrere davanti al *giudice tributario*; oppure se presentare istanza di *autotutela* all'Ufficio medesimo.

Ai diversi strumenti corrispondono effetti estremamente differenti (in termini di determinazione della imposta, delle sanzioni, di limitazioni all'ulteriore attività di accertamento, ecc.) che configurano la scelta del contribuente come una scelta "complessa", che verrà operata solo dopo avere considerato le variabili in gioco ed, anche, è da immaginare, i diversi profili di rischio.

E proprio questa considerazione consente di svolgere due importanti rilievi conclusivi.

Il primo è che la possibilità della definizione agevolata tra Fisco e contribuente è sempre più connessa alla fase di accertamento, tanto da influire sull'ordinario sviluppo della medesima. Come si è notato in precedenza, una delle finalità delle recenti misure fiscali è proprio quella di realizzare un risparmio di risorse nello svolgimento delle singole attività accertative.

Ciò evidenzia se non una anomalia quanto meno una "originalità" delle disposizioni novelle. Perché la configurazione degli strumenti che tendono a prevenire o a fare cessare il contenzioso (cosiddetti "deflattivi" del contenzioso), è solitamente collocata nella fase *successiva* all'accertamento, quando cioè il contribuente ha dichiarato e l'Amministrazione ha *compiutamente verificato* quale sia il [maggior] debito di imposta.

Nell'attuale sistema, invece, l'adesione del contribuente è in grado di fare terminare in un momento precedente, rispetto allo sviluppo ordinario, la fase dell'accertamento. In particolare, ciò si evidenzia negli accertamenti derivanti da studi di settore (e, in generale, per quelli basati su presunzioni relative), in cui lo svolgimento del "contraddittorio" tra contribuente e Fisco è elemento essenziale proprio per addivenire alla corretta determinazione del *quantum* della imposta dovuta. L'adesione all'invito al contraddittorio ha invece l'effetto di interrompere l'*iter* accertativo ordinario, tanto che non appare sempre possibile affermare che l'Amministrazione sia in questo modo addivenuta alla corretta determinazione del *quantum* dovuto dal contribuente. E la scelta dell'adesione del contribuente, in questa logica, è prima di tutto opzione per un regime sanzionatorio favorevole, cui seguono importanti limitazioni alla, eventuale, ulteriore attività accertativa.

Il rischio, in termini sistematici, è quindi quello che l'attività di accertamento si realizzi in modo eterogeneo tra i contribuenti, violando quella esigenza costituzionale di uguaglianza che *anche* nella fase accertativa deve essere riconosciuta.

In secondo luogo, la prospettazione di così diverse strategie di reazione, per il contribuente, di fronte all'operato del Fisco rischia di avere l'effetto opposto rispetto a quello di garantire maggiori entrate per la Finanza pubblica. La generalizzazione della possibilità di aderire concessa al contribuente, nei vari momenti in cui la pretesa tributaria si sviluppa e, soprattutto, con un notevolissimo abbattimento delle sanzioni, rischia di configurare, nel sistema, una sorta di "condono permanente". Attraverso il quale i contribuenti possono anche optare per una strategia "rischiosa" come quella di mettere in atto un comportamento evasivo oppure elusivo e puntare sulla mancata effettuazione dei controlli da parte dell'Amministrazione, sapendo che, nel caso in cui i controlli venissero effettuati, avrebbero sempre la possibilità di pagare la maggior imposta con un limitato carico di sanzioni amministrative (e di interessi moratori).

In termini esattamente opposti rispetto alle intenzioni legislative, è quindi di possibile che l'alterazione dell'ordinario sviluppo della fase accertativa,

con il moltiplicarsi delle forme di adesione e l'accentuarsi della convenienza, costituisca il germe di una [ulteriore] fase di incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente.

Thomas Tassani
Università degli studi di Urbino "Carlo Bo"
thomas.tassani@uniurb.it