

Accertamento unitario, alt all'autotutela pro Fisco

Riforma fiscale

Il principio sancito dal Dlgs 219 non tocca le deroghe sui parziali e gli integrativi

Ma in fuorigioco può finire la rettifica in peius: attesa per le Sezioni unite

A cura di

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

L'obbligo di unicità dell'azione accertativa, introdotto con la riforma dello Statuto dei diritti del contribuente (articolo 9-bis, legge 212/2000), non impatta né sulla nozione di accertamenti parziali né sugli accertamenti integrativi. La modifica potrebbe però determinare l'illegittimità della prassi degli uffici di utilizzare lo strumento dell'autotutela in peius, per aggirare il divieto di frammentazione degli accertamenti.

In base al nuovo articolo 9-bis dello Statuto, il contribuente ha diritto di essere accertato una sola volta, per ciascun anno e ogni imposta. È fatta tuttavia salva la diversa previsione di specifiche disposizioni di legge. Al riguardo, l'attuale legislazione, che non dovrebbe subire modifiche sul punto, detta due deroghe: l'accertamento parziale e l'accertamento integrativo.

Accertamento parziale

L'accertamento parziale si connota per il fatto che si basa su elementi (certi) che consentono immediatamente di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato (o di corrispettivi non dichiarati per l'Iva), senza necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente né di effettuare ulteriori valutazioni critiche da parte degli uffici competenti. L'emissione dell'accertamento parziale, per definizione, non pregiudica l'ulteriore esercizio del potere di rettifica nei confronti del medesimo contribuente e per lo

stesso anno d'imposta.

Il punto è però che nell'interpretazione della Cassazione possono assumere la veste in esame anche le rettifiche di tipo induttivo, fondate, ad esempio, sulle percentuali di ricavo da cui scaturiscono ricavi presuntivamente non dichiarati. Nelle prassi largamente diffuse, dunque, la grande maggioranza degli accertamenti assume la forma di "parziale". Va detto peraltro che già in precedenza la Corte di cassazione ha in più occasioni criticato "l'accertamento a singhiozzo", conseguente a un primo accertamento parziale, che rivaluti atti o fatti conosciuti dall'ente impositore fin dall'origine, in quanto ciò pregiudicherebbe il diritto del contribuente a una difesa unitaria complessiva (Cassazione, 12854/2022).

Accertamento integrativo

L'altra eccezione è quella degli accertamenti integrativi cui l'agenzia

delle Entrate può ricorrere quando sussiste la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Sempre secondo l'orientamento di Cassazione, tuttavia, ai fini della realizzazione di tale condizione di legge è sufficiente che l'elemento rilevante non fosse nella conoscibilità dell'ufficio fiscale che ha emesso il primo accertamento, anche se lo stesso era tuttavia nella disponibilità di un altro ufficio fiscale (Cassazione, 30854/2017).

Autotutela in peius

A queste due tipologie, espressamente stabilite per legge, se ne aggiunge una terza, in ordine alla quale si è in attesa di una pronuncia delle Sezioni unite della Cassazione: la possibilità di modificare in autotutela un avviso di accertamento, rettificando in aumento la precedente pretesa. Sul punto, l'ordinanza 33665/2023 della Cassazione ha richiesto l'intervento delle Sezioni unite, ravvisando un contrasto tra orientamenti favorevoli e pronunce che invece ritengono che l'autotutela dovrebbe essere esercitata solo a favore del contribuente.

Poiché è del tutto evidente che anche in questo modo si contravviene al principio di unitarietà dell'accertamento, si è dell'avviso che la decisione delle Sezioni unite debba tener conto del principio contenuto nella riforma, come espressivo di un criterio immanente nell'ordinamento. Detto in altri termini, posto che non si è in presenza di una specifica disposizione legislativa che consente la reiterazione dell'azione accertativa, ma solo di una interpretazione, peraltro non univoca, si deve concludere che il nuovo articolo 9-bis – applicabile dal 18 gennaio, entrata in vigore del Dlgs 219/23 – non può non orientare i giudici anche nella soluzione della vicenda in esame. Tanto più che è proprio questa la funzione dello Statuto (si veda il nuovo articolo 1, legge 212/2000).

Nello stesso senso va anche il fatto che il citato articolo 9-bis fa salva l'emendabilità dei soli vizi procedurali e formali (ad esempio, il difetto di notifica), non anche quelli riferiti al contenuto dell'accertamento.

IN SINTESI

Il nodo dell'autotutela

● Il nuovo articolo 9-bis dello Statuto del contribuente stabilisce il diritto di quest'ultimo a essere accertato una sola volta, per ciascuna annualità e imposta.

● Questo diritto può essere derogato solo in presenza di norme contrarie espresse. Sono tali quelle riferite agli accertamenti parziali e agli accertamenti integrativi.

● Non è invece assistito da una norma espressa il potere del Fisco di emettere accertamenti integrativi, in via di autotutela, che rettificano in aumento la pretesa erariale. Al riguardo, si è in attesa della pronuncia delle Sezioni unite della Cassazione.

● Si è tuttavia dell'opinione che tale prassi trovi espressa smentita, per il passato e ancor più per il futuro, nella nuova disposizione della riforma.