

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

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, in 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 par-

lare 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 riferimento 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

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»

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 accertamento 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

Adesione a doppia via: incondizionata o no

Le procedure

Prevista la possibilità di accettare il Pvc purché siano rimossi gli errori manifesti

Il decreto delegato sull'accertamento tributario (Dlgs 13/2024) ha reintrodotto la facoltà di adesione ai Pvc emessi da domani, 30 aprile (si veda l'articolo in alto): una possibilità già ampiamente sperimentata dal 2008 al 2014.

Rispetto alla precedente edizione prevista dall'articolo 5-bis del Dlgs 218/1997 (abrogato dalla legge 190/2014), l'istituto è stato inserito nel nuovo articolo 5-quater dello stesso decreto, ma con alcune novità. Innanzitutto, la facoltà è doppia: il contribuente può prestare adesione al Pvc incondizionatamente; oppure a condizione che siano rimossi gli errori manifesti contenuti nello stesso

Pvc, come – per esempio e tipicamente – quelli di calcolo. Comunque, l'adesione può soltanto essere complessiva e non parziale rispetto al contenuto integrale del Pvc.

Adesioni e comunicazioni

Nel caso di adesione incondizionata, il contribuente presenta istanza al competente ufficio dell'agenzia delle Entrate e all'ente che ha emesso il Pvc (per esempio, la Guardia di finanza) entro 30 giorni dalla sua consegna. L'Agenzia notifica poi l'atto di adesione entro i successivi 60 giorni.

Diversamente, nel caso di adesione condizionata alla preventiva rimozione degli errori del Pvc, l'ente che lo ha emesso «può» correggere tali errori, informandone il contribuente e le Entrate entro dieci giorni. I 60 giorni per la notifica dell'atto di adesione decorrono dal momento dell'informazione alle Entrate.

Un'altra novità rispetto al passato concerne le modalità di comunicazione della volontà di adesione al Pvc: se per la precedente edizione un provve-

dimento delle Entrate aveva previsto uno specifico modello di comunicazione, al momento pare che per la nuova adesione non sia necessario un modello particolare, né la legge lo prevede espressamente. Perciò potrebbe essere sufficiente una Pec o una raccomandata con ricevuta di ritorno, in carta libera, all'Agenzia e all'ente emittente. Per prudenza, è opportuno che l'istanza sia trasmessa in modo tracciabile e sia sottoscritta dal contribuente, poiché in passato le Entrate avevano escluso che potesse essere sottoscritta da un difensore a tal fine delegato (provvedimento 117261 del 3 agosto 2009).

Sanzioni e rateazioni

Resta immutata rispetto al passato la misura delle sanzioni, pari a un sesto dei minimi edittali (con cumulo giuridico con le regole dell'adesione), che i contribuenti dovranno attentamente vagliare in confronto alle possibilità alternative del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del Dlgs 218/1997, con sanzioni ridotte a un

quinto del minimo (ma potendo scegliere quali violazioni regolarizzare), e dell'istanza/atto di adesione di cui al Dlgs 218/1997, con sanzioni ridotte a un terzo del minimo (ma potendo contraddire con l'ufficio e ottenere eventualmente la riduzione di materia imponibile).

È rimasta anche la facoltà di rateizzare gli importi dovuti in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50 mila euro. L'importo della prima rata è versato entro 20 giorni dalla notifica dell'atto di adesione. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute, il competente ufficio dell'Agenzia provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA