

LA LEGGE DI STABILITA' PER IL 2011

Salvini Livia

Riferimenti

Legge 13 dicembre 2010 n. 220

La legge di stabilità 2011 contiene alcune disposizioni di contrasto all'evasione fiscale; esse riguardano il procedimento di accertamento delle imposte sul reddito e dell'Iva e non intervengono invece su aspetti sostanziali.

Una prima serie di misure riguarda gli accertamenti c.d. parziali.

Come regola generale, dopo aver emesso un atto di accertamento per un determinato periodo di imposta e per un determinato tributo (Iva o imposte sui redditi) l'Autorità finanziaria (in seguito A.f.) può emettere ulteriori atti di accertamento, c.d. integrativi, per lo stesso periodo e per la stessa imposta solo se può provare che il nuovo atto è fondato su elementi di fatto non conosciuti (e non conoscibili) nel momento in cui il primo atto è stato emanato (art. 43, c. 4, d.P.R. n. 600/1973 e art. 57, c. 4, d.P.R. n. 633/1972). Si tratta, con tutta evidenza, di una regola che tutela la certezza dei rapporti tra contribuente ed A.f., evitando al primo di restare indefinitamente soggetto - fino allo spirare del termine di decadenza che ora, sia pure in casi particolari, può essere di ben dieci anni - ad ulteriori richieste di pagamento per periodi ed imposte già oggetto di controlli ed accertamenti.

Questa regola ha subito, nel corso degli anni, numerose deroghe mediante l'attribuzione all'A.f. di un sempre più ampio potere di emettere accertamenti c.d. parziali (art. 41-*bis*, d.P.R. n. 600/1973 e art. 54, c. 4, d.P.R. n. 633/1972); questi ultimi sono infatti liberamente integrabili dall'A.f. con accertamenti successivi, senza l'osservanza degli stringenti requisiti di novità richiesti per la legittimità degli accertamenti integrativi.

Originariamente, l'emissione di un accertamento parziale era limitata al caso in cui i dati su cui l'atto si fonda risultino da elementi in possesso dell'anagrafe tributaria. Successivamente, questa possibilità fu estesa al caso in cui i dati comunque provengano da fonti esterne all'A.f., per ricomprendere infine i casi in essi emergano da verbali di verifiche effettuate dalla stessa Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza nei confronti del contribuente.

Ora, con le modifiche apportate dalla legge di stabilità, è consentito emettere accertamenti parziali anche se gli elementi su cui essi si basano provengano da altre attività istruttorie compiute dall'A.f., quali l'invito al contribuente a comparire per fornire documenti o informazioni, l'invio di questionari, ecc. (art. 32, c. 1, nn. da 1 a 4, d.P.R. n. 600/1973; art. 51, c. 2, nn. da 1 a 4, d.P.R. n. 633/1972).

Sono insomma ormai davvero infrequenti i casi in cui non sarà consentito all'A.f. emettere accertamenti parziali: sembra dunque ormai concluso l'*iter* di totale svuotamento della regola generale della omnicomprensività dell'accertamento. A fronte della maggiore snellezza e quindi del potenziamento dell'attività di accertamento (invero, la giurisprudenza ha sempre interpretato le norme sull'accertamento parziale in modo estensivo a favore dell'A.f.), le recenti modifiche comportano una indubbia compressione della tutela del contribuente. Non solo con riguardo alla generale esigenza di certezza del diritto, come sopra osservato, ma anche - in termini più concreti - con riferimento ai vantaggi che derivano al contribuente dall'adesione all'accertamento, cioè dal c.d. "concordato fiscale", che come è noto si concreta in un accordo tra contribuente ed Agenzia delle Entrate sul *quantum* delle imposte dovute a seguito di accertamento. In particolare, il contribuente che aderisce all'accertamento ha il vantaggio della riduzione dell'imposta accertata e delle sanzioni (su cui pure ha inciso la legge di stabilità, come si dirà oltre), a fronte, da parte sua, della rinuncia all'impugnazione e del pagamento immediato delle somme dovute. Ulteriore vantaggio del contribuente, ordinariamente previsto a bilanciamento della sua rinuncia ad opporsi all'accertamento, è che l'A.f. può emettere ulteriori avvisi di accertamento per la stessa imposta e per lo stesso periodo di imposta, comunque sulla base di fatti nuovi, solo se il maggior reddito che ne deriva è superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a 77.500 euro (art. 2, c. 3, d.lgs. n. 218/1997). In sostanza, di norma il contribuente che ha

aderito gode di una "franchigia" che lo tutela da accertamenti integrativi, ed è evidente che questo vincolo per l'A.f. vale a garantire ragionevolmente il contribuente, nel momento in cui egli decide se aderire o meno ad un accertamento, contro l'emanazione di accertamenti successivi che potrebbero alterare i suoi legittimi calcoli di convenienza.

Ebbene, questa franchigia - e quindi, la relativa tutela - non opera quando l'accertamento oggetto di adesione è di tipo parziale, con la conseguenza che la adesione all'accertamento parziale non pone in alcun modo al riparo da successive pretese dell'A.f. L'ulteriore ampliamento, da parte della legge di stabilità, delle ipotesi di accertamento parziale contribuisce quindi in modo decisivo al venir meno di tale garanzia del contribuente, e quindi di uno degli incentivi all'adesione e alla conseguente deflazione del contenzioso.

Ancora nel senso di diminuire l'*appeal* delle procedure di adesione all'accertamento, di ravvedimento operoso e di acquiescenza si muove un'altra serie di misure prevista dalla legge di stabilità 2011, con le quali viene ridotto lo "sconto" sulle sanzioni precedentemente accordato in questi casi.

In particolare, con l'art. 1, commi 18 e 19, si elevano:

- da un quarto ad un terzo delle sanzioni irrogate, le sanzioni dovute in caso di adesione all'accertamento (art. 2, c. 5, e art. 3, c. 3, d.lgs. n. 218/1997);
- da un ottavo ad un sesto, le sanzioni dovute in caso di adesione ai processi verbali di constatazione (art. 5-*bis*, d.lgs. cit.);
- da un terzo al quaranta per cento, le sanzioni dovute in caso di conciliazione giudiziale (art. 48, d.lgs. n. 546/1992);
- da un quarto ad un terzo le sanzioni dovute per l'acquiescenza all'accertamento (art. 15, d.lgs. n. 218/1997).

Viene altresì ridotto il vantaggio, sempre in termine di riduzione delle sanzioni - graduate a seconda del ritardo nell'adempimento - del c.d. "ravvedimento operoso", cioè della spontanea regolarizzazione delle violazioni fiscali (art. 13, d.lgs. n. 472/1997) e della acquiescenza alla irrogazione delle sanzioni (artt. 16 e 17 d.lgs. cit.).

Il sensibile "sconto" sulle sanzioni precedentemente previsto dal legislatore nei casi di ravvedimento operoso e soprattutto per le ipotesi di adesione ai processi verbali di constatazione poteva in effetti ritenersi tale da sminuire in modo sostanziale la deterrenza delle sanzioni, con effetti negativi sulla propensione alla fedeltà fiscale dei contribuenti. In questo senso, una sua riduzione con il conseguentemente innalzamento delle sanzioni dovute può apparire opportuno, anche se non può non lasciare perplessi il fatto che solo due anni fa il legislatore aveva aumentato lo "sconto", ora diminuito ad un decimo, da un ottavo ad un dodicesimo. Non è facile infatti ravvisare in queste oscillazioni una logica coerente, sembrando appunto più probabile che il legislatore voglia solo parzialmente ritornare sui propri passi.

Più difficile da giustificare il fatto che sia stato ridotto il vantaggio, che appariva equilibrato e stabile nel tempo, di istituti quali l'adesione all'accertamento e la conciliazione giudiziale. Qui sembra difficile ravvisare altre esigenze che non siano quelle di gettito; a rischio, però, di una diminuzione della buona efficacia che questi istituti hanno dimostrato in termini di deflazione del contenzioso.