

GLI ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (PRIMA E DOPO LA DELEGA FISCALE)

La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la normativa degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Prima di commentare ed analizzare le modifiche previste, vediamo come è disciplinato oggi l'istituto, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

A. LA NULLITÀ DELL' ATTO AMMINISTRATIVO OGGI

Nel diritto tributario, oggi, non esiste un principio generale di nullità degli atti amministrativi, perché sono previste soltanto singole leggi d'imposta che prevedono la nullità, come nei seguenti casi.

1) L'art. 42, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973 testualmente dispone:

“L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.”

2) L'art. 43, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973 testualmente dispone:

“Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.”

3) L'art. 10-bis, sesto comma, Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.”

Infine, si fa presente che, oggi, la nullità non può mai essere rilevata d'ufficio ma solo su specifica eccezione della parte ricorrente.

B. MOTIVAZIONE DEGLI ATTI

L'art. 7 della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale é possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali é possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui é possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.”

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 377/2007, ha stabilito quanto segue.

“E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, censurato, in riferimento agli articoli 3, primo comma, e 97 della Costituzione, nella parte in cui prevede che gli atti dei concessionari della riscossione "devono tassativamente indicare" - fra l'altro - il responsabile del procedimento. Invero, l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 si applica ai procedimenti tributari (oltre che dell'amministrazione finanziaria) dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, e tali procedimenti comprendono sia i cosiddetti «procedimenti di massa» (che culminano, cioè, in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia quelli di natura non discrezionale.

Inoltre, l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione sanciti dall'art. 97, primo comma, Cost. - In relazione all'applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 anche precedentemente l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, recante lo statuto dei diritti del contribuente, vedi, citata, ordinanza n. 117/2000.”

L'art. 6, comma 3, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.”

Infine, l'art. 12, primo comma, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.”

Infine, si precisa che la Corte di Cassazione sull'argomento della motivazione degli atti ha stabilito i seguenti principi:

- **“Nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio”, Cass. sez. V, 23.7.2019, n. 19806.” (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n. 17785/2023);**
- **“Per effetto della struttura dialettica del processo tributario occorre necessariamente che la verifica dei fatti posti a fondamento della domanda (o delle eccezioni) passi**

attraverso il vaglio di elementi diversi dalla mera affermazione che di essi faccia la parte a proprio vantaggio. In tal caso non si può quindi invocare il principio di non contestazione. Nel processo tributario, caratterizzato dall'impugnazione di un atto affermativo della pretesa fiscale (similmente a quanto accade nel processo di opposizione all'esecuzione, rispetto all'espropriazione forzata, alla cui base del pari è posto un titolo a fondamento della pretesa creditoria), il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato (preteso) mediante l'atto impositivo, atto preesistente al processo nei quali i fatti costitutivi sono già stati allegati in modo difforme da quanto dal contribuente ritenuto in sede giudiziale” (Cass. – Sez. Trib. – Sent. n. 16984/2023).

C. LEGGE DELEGA FISCALE N. 111/2023

L'art. 4, primo comma, lett. g), della Legge n. 111/2023 testualmente dispone.

“Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:

.....

g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;”.

D. NULLITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'art. 7-ter della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

“I vizi di nullità, qualificati espressamente come tali da norme di legge successive alla data di entrata in vigore de/la presente disposizione, possono essere sempre eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.”

Gli operatori dovranno in futuro prestare particolare attenzione alla data di entrata in vigore delle singole disposizioni procedurali, per escludere dal perimetro dei vizi di nullità in questione tutte quelle ipotesi di tassativa nullità previste dall'attuale normativa fiscale, così come evidenziato alla lettera A) del presente articolo.

E. ANNULLABILITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'art. 7-bis della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

“1. Gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

2. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.”

Infine, si precisa che la succitata bozza ha modificato l'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente nel modo seguente.

“Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono annullabili i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.”

F. IRREGOLARITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'art. 7-quater della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

“La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità.”

“L’art. 7, comma 2, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale é possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali é possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui é possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.”

G. INUTILIZZABILITÀ DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L’art. 7-quinquies della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

“Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute.”

Infatti, l’art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000 testualmente dispone:

“La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, **non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio.** Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini

del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.”

H. INEFFICACIA DEGLI ATTI DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'art. 7-sexies della bozza del D.Lgs. di riforma dello Statuto del Contribuente del 23/10/2023 testualmente dispone:

“1. È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al periodo precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento

2. L'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.

3. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.”

I. PRESUNZIONI LEGALI

La citata bozza ha modificato l'art. 3, comma 1, della Legge n. 212 nel modo seguente.

“Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. **Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente.** Relativamente ai tributi **dovuti, determinati o liquidati periodicamente** le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.”

L. PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

La citata bozza all'art. 2 della Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente comma:

"4-bis. Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati."

M. TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI PER 10 ANNI

La citata bozza ha modificato l'art. 8, quinto comma, della Legge n. 212/2000 nel modo seguente:

"L'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzo. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione."

N. DIVIETO DI BIS IN IDEM NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

La citata bozza alla Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente articolo 9-bis che dispone:

"Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta."

La suddetta disposizione, però, dovrà essere coordinata con l'attuale normativa in tema di accertamento integrativo, come esposto alla lettera A), n. 2, del presente articolo.

O. DIVIETO DI DIVULGAZIONE DEI DATI DEL CONTRIBUENTE

La citata bozza alla Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente articolo 9-ter che dispone:

"1. Nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge."

2. È fatto divieto all'Amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni di cui al comma I, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.”

P. PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

La citata bozza alla Legge n. 212/2000 ha aggiunto il seguente articolo 10-ter che dispone:

“1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.

2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

3. 11 principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.”

Finalmente la normativa fiscale italiana si è adeguata ai principi della Corte di Giustizia Europea che ha sempre stabilito il principio di arrecare il minimo danno possibile agli interessi dei singoli contribuenti, incidendo in termini significativi sulla disciplina dei rapporti tributari (Corte di Giustizia UE, Garage Molenheide BVBA v Belgian State, C-286/94, C-304/95, C-401/95 e C-47/96).

Lecce, 23 novembre 2023

Avv. Maurizio Villani

Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it

E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it

Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it