

ACCERTAMENTO

La maggior tutela dell'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, passa attraverso la sua abrogazione

di **Gianfranco Antico**

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Sul versante dei controlli esterni, il rafforzamento della dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria ha trovato spazio attraverso la **L. 212/2000**, che ha introdotto, nel nostro ordinamento fiscale, lo **Statuto del Contribuente**, in attuazione degli [articoli 3, 23, 53 e 97](#) della Costituzione, facendo sostanzialmente leva sul **rapporto di buona fede** (che deve sempre intercorrere tra Ufficio e contribuente), cercando di **rendere effettiva la collaborazione fra gli stessi**.

Per quel che qui interessa specificatamente, il legislatore ha fissato, con l'[articolo 12, L. 212/2000](#), **i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica**, stabilendo le regole in ordine alle modalità di esecuzione dei controlli.

In particolare, il rispetto e la salvaguardia dedicata dal legislatore alla **mera possibilità** concessa al contribuente di far seguire "**osservazioni e richieste**", dopo la conclusione della verifica, declinata nel comma 7, dell'[articolo 12, L. 212/2000](#), nonché la conseguente necessità di valutare la fondatezza delle eventuali eccezioni rappresentate, hanno imposto (di fatto) all'attività di accertamento, una battuta d'arresto, che la norma contiene in **almeno 60 giorni**.

Infatti, in forza della disposizione contenuta nell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), il momento del contraddittorio **lascia la fase di svolgimento della verifica** - durante la quale il contribuente può comunque giornalmente chiedere la **verbalizzazione di sue osservazioni e richieste**, a norma dell'[articolo 32, comma 1, n. 2, D.P.R. 600/1973](#), e dell'[articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) - per collocarsi in un momento di **maggior terzietà delle parti**, non più direttamente coinvolte nell'attività di indagine.

Tale fase temporale, che segue la verifica, ma precede l'emissione dell'atto di accertamento, è stata opportunamente valorizzata dal legislatore, permettendo al contribuente - se lo ritiene opportuno - di assumere una **posizione attiva nel procedimento di accertamento tributario**, collaborando fattivamente all'eventuale riesame e rivalutazione del fatto impositivo.

Su questo aspetto ricordiamo che la **Corte costituzionale, con la sentenza n. 47/2023**, ha riconosciuto che le garanzie previste nell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), “ *trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad **accessi, ispezioni e verifiche fiscali** effettuate nei locali **ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale** del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali*”.

La stessa Corte costituzionale, preso atto che “*la **mancata generalizzazione del contraddittorio** preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, **risulta ormai distonica** rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale*”, ha invitato il legislatore ad attivarsi per “*un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata*”.

La delega fiscale (**L. 111/2023**) è, quindi, orientata ad **accogliere il monito dei Giudici costituzionali**, rendendo generalizzati i principi di fondo che già governano il contraddittorio preventivo nelle ipotesi attualmente disciplinate dal legislatore, superando così il “**doppio binario**” attualmente vigente per i casi diversi da quelli disciplinati dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) (mediante accesso o “a tavolino”).

Infatti, l'[articolo 17, L. 111/2023](#), indica i criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**, prevedendo l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei **controlli automatizzati** e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato (es. i cd. parziali automatizzati con i quali si recuperano redditi di fabbricati non dichiarati).

Il legislatore delegato, quindi, è invitato a predisporre una disposizione generale sul **diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, secondo le seguenti caratteristiche:

- **disciplina omogenea**, indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (a tavolino, ovvero mediante accessi, ispezioni e verifiche);
- **termine congruo a favore del contribuente – non inferiore a 60 giorni** - per formulare **osservazioni** sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell'ente impositore di **motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente**;
- estensione del livello di maggior tutela previsto **dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#)**.

E già dalla **prima bozza del decreto legislativo relativo allo Statuto del contribuente** l'estensione delle maggiori tutele previste dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), **passa attraverso la sua abrogazione e contestuale introduzione di un contraddittorio generalizzato**, che riguarda anche i controlli interni, prevedendo l'obbligo per l'Ufficio di comunicare al contribuente gli elementi essenziali del provvedimento, assegnando un **termine non inferiore a sessanta giorni** per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per **accedere ed estrarre copia degli atti** del fascicolo.



Il provvedimento non è adottato prima della scadenza del termine dei 60 giorni, ovvero a quello prorogato dall'Amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, **per non più di trenta giorni.**

Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo, ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al **centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.**