
Accertamento tributario: le strategie di difesa dagli atti di accertamento tributario conseguenti a processi verbali di constatazione

di [Cosimo Turrisi](#)

Pubblicato il 7 Luglio 2008

L'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente è disposta da una serie di norme che individuano e delineano i poteri e gli ambiti di operatività ispettiva:

-

l'art. 52 del D.P.R. 633/72, per l'Imposta sul Valore Aggiunto;

-

l'art. 33 del D.P.R. 600/73, per le Imposte Dirette;

-

l'art. 51 del D.P.R. 131/86, per l'Imposta di Registro.

I dettami normativi disciplinano gli “*accessi mirati*” indirizzati a controlli specifici e predeterminati, le “*ispezioni documentali*” e le “*verificazioni*” di elementi contabili o extracontabili, strumentali per accertare le imposte e reprimere l'evasione tributaria. Tali controlli sono effettuati dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti per territorio (quelli nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente art. 31, 2° co D.P.R. 600/73 e art. 40, 1° co. D.P.R. 633/72) o dagli Uffici della Guardia di Finanza e si concludono con un verbale da cui risultano le ispezioni, le rilevazioni eseguite e le constatazioni delle violazioni.

Il **processo verbale di constatazione** ha, nel procedimento amministrativo tributario, natura giuridica di atto istruttorio ed individua le violazioni delle norme tributarie e penali, proponendo all'Ufficio Accertatore gli elementi necessari per l'emissione degli atti impositivi. E' un atto pubblico redatto da pubblici ufficiali e *non è impugnabile autonomamente davanti alle Commissioni Tributarie*, in quanto non compreso nell'elencazione

tassativa di atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

L’“**avviso di accertamento**” o di “**irrogazione di sanzioni**” conseguente ai rilievi formulati e verbalizzati, è emanato dall'*Ufficio dell'Agenzia delle Entrate a seguito di accertamento e valutazione della fondatezza dell'addebito* (l'Ufficio Accertatore è, quindi, l'unico che ha il potere di disattendere i verbali di constatazione, anche se della G.d.F., o di modificarli). La procedura è disciplinata, principalmente, dagli articoli 37 e ss. del D.P.R. n. 600/1973, per le imposte sui redditi e 54 e ss. del D.P.R. n. 633/1972, per l'Iva che distinguono:

-

la rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente;

-

l'accertamento del reddito o dell'iva nei confronti dei soggetti che hanno omesso di presentare la dichiarazione.

Le strategie di difesa da perseguire per opporsi alle contestazioni determinate in sede di accertamento tributario, devono essere opportunamente valutate. Il vaglio deve esaminare:

-

i “presupposti di fatto” delle rilevazioni tributarie e l’oggettività degli elementi posti alla base degli accadimenti;

-

le “ragioni giuridiche” dell’atto amministrativo stesso.

A seconda delle considerazioni fatte, è possibile **definire l’atto autoritativo** instaurando un contraddittorio con l’ufficio per ridurre gli imponibili o le sanzioni collegate, oppure **ricorrere ad una Commissione Tributaria** ai sensi dei D.lgs n. 545 e n. 546 del 31/12/92. La scelta, a seconda dei casi, deve tener conto di eventuali problematiche di diritto penale, determinate dal D.Lgs. n. 74/00, che possono “indirizzare” il contribuente ad accordarsi con l’Ufficio per ottenere una conseguente diminuzione delle pene.

La **C.M. 28.3.2008, n. 29/E**, in proposito, nell’impartire disposizioni operative tese a diminuire la conflittualità nei rapporti con i contribuenti, raccomanda ai propri Uffici delle Entrate, quando ne ricorrano i presupposti, un **maggior utilizzo degli strumenti deflativi del contenzioso**, che possono, quindi, essere proposti su istanza di parte, per annullare o ridurre a proprio vantaggio le pretese erariali.

Gli strumenti principali sono:

Ø

Autotutela (art. 68, co.1 D.P.R. 287/92,

D. M. n. 37/97);

Ø

Accertamento con adesione (art. 1 e ss, D.Lgs. n.218/97);

Ø

Acquiescenza o definizione agevolata delle sanzioni (art. 15, D.Lgs. n. 218/97 e art. 17, D.Lgs. n. 472/97);

Ø

Conciliazione giudiziale (art. 48, D.Lgs. n. 546/92).

Autotutela

E' un procedimento di secondo grado che consente all'Agenzia delle Entrate di rimuovere con effetti ex tunc provvedimenti amministrativi viziati nella legittimità. L'istituto è stato introdotto nell'ordinamento dall'art. 68, co.1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, che detta «*salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria possono procedere all'annullamento dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto*». Il Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, emanato in attuazione dell'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla Legge del 30 novembre 1994, n. 656, contiene, nel dettaglio, le norme che disciplinano l'esercizio dell'istituto.

L'autotutela può essere esercitata a seguito di **richiesta del contribuente o d'ufficio, sia in pendenza di giudizio sia dopo che l'atto è divenuto definitivo**. La possibilità di

annullare atti illegittimi o infondati, deve considerarsi come uno degli aspetti generali del potere amministrativo in materia tributaria, e deve considerarsi ammesso in base ai principi generali del diritto amministrativo, costituendo facoltà discrezionale, il cui mancato esercizio non può costituire oggetto di impugnazione. La Legge 18 febbraio 1999 n. 28, art.27, ha integrato l'art. 2-quater, comma 1-ter del D.L. n. 564/1994, estendendo la possibilità di applicazione dell'autotutela anche nei confronti dei provvedimenti delle Regioni, delle Province e dei Comuni, relativamente ai tributi di loro competenza (Ici, Tarsu, Tosap, ecc.).

Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione del contribuente o concordato, è disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997 e rappresenta una forma di definizione della procedura di accertamento che richiede una "*partecipazione attiva*" del contribuente, volta a raggiungere un accordo sui contenuti dell'atto conclusivo.

Tale definizione concordata si avvia su istanza del contribuente stesso (in tal caso è possibile far valere un maggior "potere contrattuale", tenuto conto dei risparmi di tempo e di oneri e della buona volontà) o dell'Ufficio e mira ad ottenere una chiusura della controversia in via amministrativa anziché giudiziale. E' uno strumento che permette di fornire **chiarimenti o prove documentali in sede di contraddittorio**; dei quali, ai sensi della C.M. 65/E/2001, è obbligatorio tener conto anche nei casi di esito negativo e conseguente emissione di avviso di accertamento.

La procedura consente, se ben supportata, di ridurre la base imponibile o il debito di imposta rilevato nel processo verbale, fruendo di un abbattimento delle sanzioni ad un quarto del minimo edittale. Il contraddittorio tra le parti consente, infatti, al contribuente di fornire all'Ufficio documenti, fatti e circostanze non considerate in fase di verifica. Una riduzione, seppur contenuta, dell'imponibile obbliga, quindi, l'ufficio accertatore a ricalcolare le nuove sanzioni che, in ogni caso, fruiscono della citata riduzione ad un quarto, determinando un quantum complessivo rateizzabile da 8 fino a 12 quote. Il perfezionamento avviene con la redazione e sottoscrizione dell'atto di adesione, con il pagamento delle somme liquidate o della prima rata garantita da polizza o fidejussione bancaria, con l'esibizione dei pagamenti ed il ritiro di copia dell'atto di adesione.

L'istruttoria di adesione sospende, in ogni caso, i termini tributari di impugnazione di fronte alla Commissione Tributaria provinciale e di pagamento o iscrizione a ruolo, per 90 giorni dal momento della richiesta di adesione.

Acquiescenza all'atto di accertamento e definizione agevolata

L'*acquiescenza* all'atto di accertamento è prevista dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 ed è applicabile nei casi in cui non si richieda accertamento con adesione o non si faccia ricorso in Commissione Tributaria. L'imposta dovuta utilizzando tale strumento, non viene contestata o ridotta in alcun modo, al contrario delle **sanzioni, che sono ridotte ad un quarto dell'importo irrogato nell'atto** (non inferiore ad un quarto del minimo edittale previsto per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo).

La perfezione dell'istituto richiede che entro il termine per la proposizione del ricorso, vengano pagate le somme complessivamente dovute, comprese le sanzioni ridotte negli anzidetti termini. Il versamento può avvenire in un'unica soluzione o a rate di pari importo da un minimo di 8 fino ad un massimo di 12 per importi superiori a 51.645,68 €, garantito da polizza fidejussoria o fideiussione bancaria per il periodo di rateazione aumentato di un anno e maggiorato degli interessi legali.

L'eventuale ulteriore azione accertatrice dell'ufficio è ammessa, similmente al concordato, soltanto in presenza di alcune condizioni (art. 21 c 22 L449) quali la sopravvenuta conoscenza

di nuovi elementi.

La *definizione agevolata* del solo atto di irrogazione delle sanzioni (atto di contestazione o atto di accertamento), a norma dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, permette, invece, il pagamento dell'importo delle sanzioni irrogate ridotto ad un quarto, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

La somma da versare non può essere inferiore ad $\frac{1}{4}$ dei minimi edittali, ma **è possibile definire singole sanzioni del medesimo atto** indipendenti tra loro. Anche in questo caso è possibile rateizzare il dovuto.

Conciliazione giudiziale

L'istituto della conciliazione giudiziale, di cui all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, è applicabile in tutte le controversie rientranti nella competenza delle Commissioni tributarie e comporta la riduzione delle sanzioni ad un terzo degli importi in concreto irrogabili, rapportate, quindi, all'ammontare del tributo risultante dalla intervenuta conciliazione. La richiesta può essere fatta dal contribuente o dall'Ufficio finanziario ma *soltanto in Commissione Provinciale e nella prima udienza*.

La **conciliazione può essere conclusa sia in udienza**, mediante deposito di proposta in segreteria della Commissione Tributaria o su proposta della stessa Commissione Provinciale, che **fuori udienza** mediante accordo presso l'Ufficio impositore, e può essere totale o parziale, determinando, a seconda dei casi, l'estinzione della controversia. Il perfezionamento avviene con il pagamento delle somme dovute o con il versamento della prima rata e la presentazione della garanzia.

dott. Cosimo Turrisi

7 luglio 2008