
La difesa del contribuente (parte II): accertamenti fiscali e reclami

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 5 Novembre 2011

Continuiamo l'analisi delle problematiche relative alle novità sugli accertamenti fiscali ed alla difficile coesistenza fra le necessità di cassa ed i diritti di difesa del contribuente.

[Per leggere la prima parte clicca qui...](#)

Accertamenti fiscali

1. Con la recente sentenza n.16642 del 29 luglio 2011 la Corte di Cassazione (Sez. Trib.) ha ribadito il principio che l'[accertamento analitico](#)-induttivo è sempre legittimo quando l'esposizione dei ricavi è talmente ridotta rispetto ai costi da far ritenere antieconomica la gestione dell'impresa.
2. Con l'ordinanza n. 2593 del 3 febbraio 2011 la Corte di Cassazione (Sez. Trib.) ha precisato che: "il divieto di doppia presunzione attiene esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice e non può ritenersi, invece, violato nel caso in cui da un fatto noto (costituito dalla presenza di un lavoratore dipendente non regolarmente assunto) si risale ad un fatto ignorato (costituito dalla maggiore redditività dell'impresa), di talchè appare legittima la ricostruzione analitico-induttiva del [reddito d'impresa](#) ex art.39, primo comma, lett. D), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, fondato sulla presenza di un dipendente non regolarmente assunto, da cui venga desunta l'esistenza di ricavi non contabilizzati in base a parametri riferiti alla qualifica ed alle mansioni del lavoratore irregolare, qualora il contribuente non assolva l'onere della prova contraria, in tal caso su di esso incombente".

3. L'accertamento su società a ristretta base azionaria rappresenta una forma particolare di accertamento di maggiori redditi imponibili adottata dagli uffici fiscali nel corso degli anni e spesso avvalorata dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

La presunta distribuzione di utili derivanti da ricavi non contabilizzati o da minori costi, in tali atti, individua il superamento del formalismo giuridico tra società di capitali ristrette (non caratterizzate da un azionariato diffuso con interessi differenziati) e persone fisiche proprietarie.

La legittimità dell'accertamento in esame, in presenza di società a base familiare o, comunque, a ristretto azionariato, è stata sostenuta dalla Corte di Cassazione a partire dalla sentenza n. 11785 del 19 febbraio 1990, che ha affermato che la stessa ristretta base azionaria costituisce, da sola, prova presuntiva di distribuzione degli utili ai soci, con inversione dell'onere della prova (probatio diabolica, coi limiti istruttori più volte denunciati).

La Corte di Cassazione ha spesso confermato il suddetto principio con le sentenze:

- n. 4695 del 2 aprile 2002;
- n. 16885 del 2003;
- n. 16729 dell'8 agosto 2005;
- n. 7174 del 16 maggio 2002;
- n. 11724 del 18 maggio 2006.

La suddetta presunzione può essere superata dal contribuente tramite prova contraria e con la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati ovvero reinvestiti; in tal senso, Corte di Cassazione con le seguenti sentenze:

- n. 10951 del 25 luglio 2002;
- n. 7564 del 15 maggio 2003;
- n. 20851 del 26 ottobre 2005.

Infine, a completamento dei principi di cui sopra, la Corte di Cassazione ha precisato che:

- stante l'indipendenza dei procedimenti relativi alla società ed al singolo socio, non è necessario che l'accertamento dei maggiori ricavi in capo alla società sia divenuto definitivo (Cassazione, sent. n. 16885/2003);
- la presunzione di cui sopra, in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria, deve essere confermata anche nell'ipotesi di una perdita contabile nonostante la considerazione di ricavi non contabilizzati, atteso che, per effetto della mancata loro inclusione nella contabilità sociale, comunque i ricavi conseguiti da operazioni "in nero" non risultano né accantonati né reinvestiti e, quindi, sono stati distratti dalla società per essere distribuiti ai soci.

Il risultato "pur sempre negativo" del bilancio, infatti, non esclude il fatto oggettivo che i ricavi non contabilizzati, non entrati nelle casse sociali, sono stati distribuiti ai soci in quanto tali (uti soci), quindi senza alcun altro titolo giuridico che la qualità rivestita (in tal senso, Cassazione, sentenza n. 18640 dell'8 luglio 2008).

In ogni caso, l'accertamento da ristretta base azionaria è illegittimo se il socio non è a conoscenza dei fatti contestati alla società, in base all'interessante sentenza n. 56 del 6 maggio 2011 della CTR di Bari.

Infine, non bisogna mai dimenticare il fatto che non esiste una precisa definizione giuridica di società a ristretta base sociale, né a base familiare, in quanto la fattispecie va valutata caso per caso.

Ecco perché è importante che il contribuente, quanto meno in sede difensiva, chieda la sospensione del processo in attesa della definizione del processo riguardante la società (Cassazione, sentenza n. 20870/2010).

Oltretutto, la Cassazione, con la sentenza n.2214/2011, ha chiarito che nei rapporti tra processi tributari si può sempre applicare l'art. 295 c.p.c..

4. Alla luce dei principi giurisprudenziali della Corte di Cassazione, nelle particolari (e non rare) ipotesi esposte nei tre numeri precedenti, non si può continuare a limitare la sfera difensiva del contribuente, soprattutto nelle diffuse ipotesi di inversione dell'onere della prova. Uno Stato di diritto, quale si definisce il nostro, non può consentire di pregiudicare il diritto di difesa del

contribuente con assurde limitazioni e, cosa ancor più grave, smantellando e paralizzando le Commissioni tributarie (come si chiarirà in seguito), con l'evidente scopo di far cassa a tutti i costi, costringendo il contribuente a patteggiare col fisco, rinunciando a qualsiasi tutela processuale per l'impossibilità di un'effettiva difesa.

Da ultimo, per confermare quanto sopra esposto, si fa presente che i finanziamenti concessi dai soci sono a rischio di contestazioni.

Infatti, in assenza di chiare indicazioni nel bilancio di esercizio, i prestiti sono sempre considerati fruttiferi di interessi e tassabili in capo al socio finanziatore, in base alla discutibile interpretazione della Corte di Cassazione (Sez. Trib.) con la sentenza n.2735 del 4 febbraio 2011.

5. Inoltre, non bisogna dimenticare che, in tema di accertamento tributario, motivato da un forte interesse pubblico, la violazione di regole formali non comporta come conseguenza necessaria l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, se ciò non sia stabilito da una specifica previsione normativa.

In tal senso, Corte di Cassazione, con le seguenti sentenze:

- n. 9565 del 23 aprile 2007;
- n. 13230 del 09 giugno 2009;
- n. 14058 del 16 giugno 2006;
- n. 5093 del 09 marzo 2005;
- n. 12871 del 22 ottobre 2001;
- n. 2668 del 26 marzo 1996.

E ciò rende ancora più difficile la difesa del contribuente.

Inoltre, con le ultime manovre finanziarie, il Governo scommette sulla lotta a sommerso, con controlli sempre più incisivi per combattere l'evasione fiscale, soprattutto con i seguenti istituti:

- regime dei contribuenti minimi (art. 27, cc. 1-7, D.L. n. 98/2011 cit.);
 - nuovi limiti al riporto delle perdite fiscali (art. 23, c. 9, D.L. n. 98/2011 cit.);
 - spesometro (art. 7 D.L. n. 70/2011 cit. e art. 23 D.L. n. 98/2011 cit.);
 - revoca partite Iva inattive (art. 23, commi 22-23, D.L. n. 98/2011 cit.);
 - tracciabilità pagamenti in contanti da € 2.500 in poi (art. 2, c. 4, D.L. n. 138/2011 cit.);
 - sospensione professionisti per omessa fatturazione (art. 2, c. 5, D.L. n. 138/2011 cit.);
 - studi di settore (art. 23, c. 28, D.L. n. 98/2011 cit. e art. 2, c. 34, D.L. n. 138/2011 cit.).
-

Accertamenti fiscali: il raddoppio dei termini

1. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale del disposto dell'art. 57, c. 3, D.P.R. n. 633/72 (comma aggiunto dall'art. 37, c. 25, D.L. n. 223 del 4 luglio 2006) in base al quale: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

La stessa disposizione è prevista per le imposte dirette (art. 43, c. 3, D.P.R. n. 600 del 1973, comma aggiunto dall'art. 37, c. 24, D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006).

Secondo la Corte Costituzionale “i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una ‘proroga’ di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell’amministrazione finanziaria procedente, in presenza di ‘eventi peculiari ed eccezionali’”.

Al contrario, i termini raddoppiati sono anch’essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorchè, cioè, sussista l’obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.lgs. n. 74 del 2000), senza che all’amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione.

In altre parole, i termini raddoppiati non s’innestano su quelli “brevi” di cui ai primi due commi dell’articolo 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, in base ad una scelta degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorchè sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal D.lgs. n. 74 del 2000.

Sotto questo aspetto non può parlarsi di “riapertura o proroga di termini scaduti” né di ‘reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti’, perché i termini ‘brevi’ e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento”.

Viene, infine, cassata anche la censura sull’applicazione retroattiva dei termini raddoppiati come sanzione impropria, perché la disciplina del raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria.

In definitiva, la Corte Costituzionale ha precisato che il raddoppio dei termini di prescrizione vale anche se la denuncia viene effettuata quando i termini ordinari (quattro anni, che salgono a cinque in caso di omessa dichiarazione) siano già scaduti.

In pratica, in casi molto frequenti (basti pensare alle ipotesi di dichiarazione infedele o fraudolenta), l’accertamento fiscale potrà essere notificato entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo (o del decimo anno successivo, in caso di omessa dichiarazione) a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, con l’obbligo di conservare tutta la relativa documentazione per quel periodo d’imposta.

Infine, la succitata sentenza n. 247/2011 fornisce l’ulteriore conferma della non validità del condono IVA, già decretata dalla Corte di Giustizia CE e dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

2. L'ASSONIME, con la circolare n. 20 del 29-07-2011 critica giustamente la succitata sentenza della Corte Costituzionale perché il raddoppio dei termini deriva sempre e comunque dall'attività di accertamento, per cui pare proprio che "il raddoppio dei termini non attenga affatto ad una presunta fattispecie di rilevanza penale distinta o distinguibile dalle altre violazioni tributarie".

Secondo ASSONIME, la lettura della Corte Costituzionale mostra una ratio legis piuttosto anomala in un ordinamento complessivamente orientato a principi di garanzia che trovano una chiara indicazione sia nella Costituzione stessa sia nello Statuto del contribuente (vedi capitolo precedente), che pur non essendo norma costituzionale riveste, in ogni caso, una riconosciuta valenza orientativa nell'interpretazione.

3. In una situazione del genere, l'unica difesa del contribuente è quella di eccepire la strumentalità della "notitiae criminis", come chiarito in un passaggio della succitata sentenza n. 247/2011.

In concreto, nel ricorso il contribuente dovrà eccepire la decadenza dei termini ordinari per l'esecuzione dell'accertamento da parte dell'ufficio fiscale in quanto il raddoppio non si è realizzato perché la comunicazione della notizia del reato è stata fatta solo pretestuosamente ed in via strumentale proprio per usufruire dei termini più ampi.

Tale censura, però, deve essere motivata e provata opportunamente, evidenziando le circostanze di fatto o la sequenza degli eventi, dai quali, appunto, emergerebbe la strumentalità della denuncia all'autorità giudiziaria.

Anche in questo caso, però, si tratta di una probatio diabolica, tenuto conto dei denunciati limiti istruttori imposti al contribuente nel processo tributario che, specie in questo caso, pregiudicano seriamente la linea difensiva.

Oltretutto, proprio in occasione della succitata sentenza n. 247 della Corte Costituzionale, si è arrivati all'assurdo che sul quotidiano ITALIA OGGI di mercoledì 3 agosto 2011 è apparsa un'informazione pubblicitaria con cui si invita l'Amministrazione finanziaria e la Guardia di Finanza a fare gli accertamenti per l'annualità 2002 perché:

“In mancanza verrebbe meno il principio cardine che LA LEGGE E' UGUALE PER TUTTI, OLTRE A REALIZZARSI UN MANCATO RECUPERO per lo Stato di gettito altissimo (si pensi solo ai grandi contribuenti!)”.

Quindi, al danno la beffa per tutti quei contribuenti che hanno fatto affidamento alle leggi dello Stato di quel momento, che consentiva correttamente il condono IVA per l'anno 2002 e non prevedeva assolutamente alcun raddoppio dei termini di decadenza dell'azione accertativa.

Da ultimo, per completare l'accerchiamento del contribuente, nella G.U. dell'1 agosto 2011 è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15-07-2011, recante la specifica dei criteri da seguire per poter erogare alle amministrazioni locali, che hanno partecipato all'accertamento fiscale e contributivo, il 33% delle maggiori somme, a titolo d'imposta e sanzioni, riscosse a titolo definitivo, così come previsto dall'art. 1, c. 1, del D.L. n. 203/2005.

La suddetta disposizione, però, è stata di recente modificata per effetto dell'art. 2, c. 10, lett. b, del D.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, che ha aumentato la quota di partecipazione dal 33% al 50%.

Per l'anno 2011, però, ai Comuni andrà il 33% e questo renderà ancora più incisiva ed invadente l'attività di controllo e di accertamento, senza consentire ai contribuenti una piena libertà di difesa.

Infine, col D.L. n. 138 cit., il legislatore ha previsto per i Comuni il 100% del gettito dell'attività di accertamento, ma solo se entro il 31/12/2011 mettono in campo i Consigli tributari.

Accertamenti esecutivi dall'1 ottobre 2011

Il nuovo e più incisivo istituto giuridico dell'[accertamento esecutivo](#) è disciplinato da tre disposizioni di legge:

- l'art. 29 D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, con. con mod. in L. n. 122 del 30 luglio 2010;
- l'art. 7, c. 2, lettera n, e c. 3, D.L. n. 70/2011 cit.;
- l'art. 23, c. 30, D.L. n. 98/2011 cit..

In particolare, in base alle suddette disposizioni:

- gli avvisi di accertamento emessi per imposte dirette, IVA, IRAP ed addizionali, nonché i relativi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, concernenti periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi, diventano esecutivi dopo 60 giorni dalla notifica;
- decorsi 30 giorni dopo la scadenza dei 60 giorni previsti per adempiere al pagamento (o per proporre ricorso) l'agente della riscossione può quindi portare avanti la riscossione forzata senza la preventiva notifica della cartella di pagamento (l'accertamento è, infatti, esecutivo);
- in ogni caso, se il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione opera, senz'altro - secondo me -, la sospensione dei termini per la proposizione del ricorso (90 giorni, ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, c. 3, D.lgs. n. 218 del 19 giugno 1997);
- è prevista la sospensione della procedura di esecuzione forzata per un periodo di 180 giorni dalla data dell'affidamento dell'avviso di accertamento all'agente della riscossione, disposizione cui è stata affiancata la riduzione dell'importo riscosso in caso di ricorso (dal 50% ad un terzo), come grazioso contentino al contribuente (!);
- in ogni caso, però, la sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Per effetto della succitata riforma, quindi, si determina un'anticipazione del momento della riscossione che fa sorgere in capo al contribuente l'esigenza di concentrare in un unico atto le azioni di merito e cautelare, venendo meno in tal modo le obiezioni di quella parte della dottrina e di quasi tutta la giurisprudenza di merito che riteneva (secondo me sbagliando) che l'inibitoria fosse esperibile soltanto in presenza di un'iscrizione a ruolo già effettuata, anche a titolo provvisorio.

Va tenuto, altresì, presente che per rendere, oggi, effettiva la tutela del contribuente in sede processuale occorrerà accelerare i tempi della trattazione delle istanze di sospensione da parte dei giudici tributari, in modo tale che le udienze si svolgano prima della scadenza del termine o dei 60 giorni previsto per la riscossione spontanea o dei 180 giorni, quale termine ultimo per ottenere la sospensiva.

A fronte di maggiore incisività ed accelerazione delle procedure di riscossione a titolo provvisorio, però, non corrisponde un'altrettanto incisiva tutela processuale del contribuente perché:

- con la parziale riforma della giustizia tributaria e coi nuovi casi di incompatibilità, di cui tratteremo in seguito, di fatto si rischia la paralisi delle Commissioni tributarie, con la sensibile riduzione degli organici, senza che il contribuente riesca ad ottenere la fissazione dell'udienza di sospensiva nei ristretti termini previsti dalla legge;
- inoltre, nonostante la chiara ed importante sentenza della Corte Costituzionale n. 217 del 17 giugno 2010, molte Commissioni tributarie di merito continuano a negare la sospensiva in grado di appello (i.e., CTR. della Lombardia, Sez. Brescia, Sez. LXVI, ord. n. 26 del 18 ottobre 2010; CTR della Puglia, Sez. Lecce, Sez. 23, ord. n. 80 del 28 aprile 2011).

Persino la Corte di Cassazione, Sez. Trib., con la sentenza n. 21121 del 13-10-2010 ha negato la sospensiva in grado di appello.

La sentenza della Corte Costituzionale, che afferma la suspendibilità della sentenza di secondo grado, è stata depositata il giorno 17 giugno 2010; la succitata sentenza della Corte di Cassazione è stata deliberata il 28 maggio 2010 (anche se depositata il 13 ottobre 2010). Quindi, prima che la Consulta si pronunciasse.

Con un po' di attenzione, però, si sarebbe potuto aggiustare la motivazione, adeguandola a quella della recente sentenza della Corte Costituzionale.

Ultimamente, però, la CTR della Lombardia, con l'ordinanza n. 8 del 24 maggio 2011, ha nuovamente rimesso la questione alla Corte Costituzionale, con la speranza che, questa volta, una conferma della Consulta annienti definitivamente tesi contrarie.

In ogni caso, per definire una buona volta per tutte la questione, sarebbe opportuno prevedere, de iure condendo, un'esplicita ammissibilità della sospensiva anche in grado di appello.

Le nuove iscrizioni provvisorie

Con le recenti manovre economiche, il legislatore fiscale ha adottato nei confronti del contribuente il bastone e la carota.

Il "bastone" è rappresentato sostanzialmente dall'accertamento esecutivo e dalla paralisi della giustizia tributaria, con l'assurdo allargamento delle ipotesi di incompatibilità previste dall'art. 8 D.Lgs. n. 545 del

31 dicembre 1992.

La "carota", invece, anche se non attenua il bastone di cui sopra, è rappresentata dalla riduzione ad un terzo, dal precedente 50%, delle iscrizioni provvisorie per le imposte dirette e per l'IVA.

Infatti, l'art. 7, c. 2-quinques, D.L. n. 70 del 13 maggio 2011, con. con mod. in L n. 106 del 12 luglio 2011 (in G.U. n. 160 del 12 luglio 2011), testualmente dispone: "All'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n.602, e successive modificazioni, le parole: 'la metà' sono sostituite dalle seguenti: 'un terzo'".

Di conseguenza, la nuova formulazione dell'art. 15 cit. è la seguente: "Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati".

A tal proposito, si precisa che:

- il suddetto comma era stato sostituito, con effetto dall'1 gennaio 1999, dall'art. 4 D.Lgs. n. 462 del 18 dicembre 1997;
- la suddetta disposizione è applicabile anche ai fini IVA, ai sensi e per gli effetti dell'art. 23 D.Lgs. n. 46 del 26-02-1999 (articolo così sostituito dall'art. 1, c. 5-ter, lett. b, n. 1, D.L. 17 giugno 2005 n. 106, modificato dalla legge di conversione).

Il nuovo art. 15 cit. è entrato in vigore il giorno 13-07-2011, successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 160 del 12-07-2011.

Di conseguenza, tutti i ruoli provvisori formati dagli uffici dal 13-07-2011 devono tenere conto della novella legislativa, e quindi calcolare un terzo, e non più la metà, della maggiore imposta accertata, oltre gli interessi, indipendentemente dal periodo d'imposta accertato.

Infatti, l'art. 12, c. 4, D.P.R. n. 602 del 29-09-1973 testualmente dispone: "Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo" (articolo così sostituito, con effetto 1 luglio 1999, dall'art. 4 D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999).

Oltretutto, ai sensi e per gli effetti dell'art. 25, c. 2-bis, D.P.R. n. 602 cit.: "La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo" (comma aggiunto dall'art. 8, c. 1, lett. b, D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001).

In definitiva, dalle prossime cartelle esattoriali bisogna stare attenti a leggere la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo perché, se formato dal 13-07-2011 in poi, l'iscrizione provvisoria deve essere fatta con la nuova misura del terzo, pena la nullità del ruolo stesso da far valere dinanzi la Commissione tributaria provinciale, indipendentemente dal periodo d'imposta in contestazione.

Infatti, la normativa in questione fa riferimento soltanto alla fase della riscossione (D.P.R. n. 602 del 1973 cit.) e non anche alla fase dell'accertamento (D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e successive modifiche ed integrazioni).

Oltretutto, l'illegittima iscrizione a ruolo può convincere i giudici tributari a concedere la sospensiva, anche tramite decreto (art. 47, c. 3, D.Lgs. n. 546/1992) e ciò è importante soprattutto in previsione dell'assurda ed incostituzionale normativa dell'accertamento esecutivo, che è entrata in vigore l'1 ottobre 2011 (vedi supra).

Infine, non bisogna dimenticare che, secondo la Corte di Cassazione, Sez. Trib., con la sentenza n. 1666/11 del 29 luglio 2011, il ruolo è ricompreso nella categoria degli atti pubblici (art. 2699 c.c.) in quanto formato da un pubblico ufficiale (dirigente ufficio tributi), autorizzato a manifestare all'esterno la volontà della pubblica amministrazione.

Per questa ragione, secondo i giudici di legittimità, stante la natura di atto pubblico del ruolo, i suoi contenuti fanno piena prova sino a che non sia avanzata una formale azione giudiziale di querela di falso (artt. 221-227 c.p.c.).

Liti con reclamo

Per impugnare gli avvisi di accertamento di valore non superiore a 20.000 euro, notificati a partire dall'1 aprile 2012, dovrà obbligatoriamente essere prima proposto reclamo all'Agenzia delle entrate.

Infatti, il nuovo art. 17-bis D.Lgs. n. 546 del 31-12-1992 (aggiunto dall'art. 39, c. 9, D.L. n. 98 del 2011 cit.), stabilisce le seguenti regole:

- per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 D.Lgs. n. 546 cit.;
- la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso;
- l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio;
- la normativa in questione non si applica per le controversie relative al recupero di aiuti di Stato (art. 47-bis D.Lgs. n. 546 cit.);
- il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili;
- il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa;
- l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione;
- decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione il reclamo produce gli effetti del ricorso;
- i termini di cui agli artt. 22 e 23 D.Lgs. n. 546 cit. decorrono dalla suddetta data; se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego; in caso, inoltre, di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale;
- nelle suddette controversie, la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento in questione;

- invece, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione;
- infine, le suddette disposizioni si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

La complessa e macchinosa normativa di cui sopra tende a convincere il contribuente a patteggiare a tutti i costi col fisco, pena l'instaurazione di un giudizio tributario costoso, col pagamento del contributo unificato, con limiti istruttori e col rischio di una pesante ulteriore condanna alle spese.

Oltretutto, l'assurdo di tale normativa è che il preventivo e necessario reclamo deve essere presentato alla stessa Agenzia delle entrate che ha emanato e notificato l'avviso di accertamento in contestazione e che, in linea di massima, non avrà la serenità di decidere con trasparenza ed imparzialità, soprattutto in vista degli obiettivi di cassa imposti.

Inoltre, l'istituto in questione, così com'è congegnato, pregiudica seriamente la linea difensiva del contribuente.

Infatti, la proposta di mediazione formulata all'interno del reclamo potrebbe influenzare negativamente il successivo convincimento del giudice tributario sulla bontà delle argomentazioni difensive svolte dal contribuente in altra parte del reclamo.

Anche in questo caso siamo di fronte ad elementi di incertezza e di novità che dovranno, quanto meno, essere sviluppati ed approfonditi prima della loro definitiva entrata in vigore per gli atti notificati a partire dall'1 aprile 2012.

Secondo me, la norma in questione deve essere totalmente abrogata, lasciando soltanto a giudici tributari, professionali e competenti, l'eventuale possibilità di decidere sulla conciliazione.

In ogni caso, de iure condendo, il contribuente non deve più avere limiti difensivi, in modo che possa decidere con serenità, insieme al professionista di fiducia, se intentare o meno il giudizio tributario.

Infine, deve essere prevista la possibilità di poter conciliare anche in grado di appello, logicamente riparametrando le attuali sanzioni, come oggi è previsto nel processo civile ed in quello penale.

Di conseguenza, tutte le problematiche tornano al principale punto di partenza, che è quello di una necessaria, urgente, seria e completa [riforma del processo tributario](#), dove tutte le parti (pubbliche e private) devono stare sullo stesso piano processuale e senza limitazioni nell'esercizio del diritto di difesa, costituzionalmente garantito.

[Per leggere la terza parte clicca qui...](#)

1 novembre 2011

Maurizio Villani