

Accertamento con adesione: si torna indietro o no?

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 1 Gennaio 2011

La continua emissione normativa ha modificato le norme su accertamento con adesione e rateizzazioni in modo poco coerente. Proviamo a illustrare le variazioni del quadro normativo. A cura di Cinzia Bondi e Mauro Farina.

Accertamento con adesione e rateizzazioni

Per effetto dell'entrata in vigore, a far data dal 19 settembre 2010, delle disposizioni contenute nel **comma 5 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 141 del 13 agosto 2010** (*"Decreto sul credito al consumo e sugli intermediari finanziari"*) è stato modificato l'art. 8 del D. Lgs. 218/1997 e **reintrodotto l'obbligo di prestare idonea garanzia a copertura dei debiti tributari rateizzati conseguenti alla definizione mediante l'istituto dell'accertamento con adesione.**

L'istituto deflativo in commento, invero, era già stato oggetto di un recente rimaneggiamento attraverso le disposizioni contenute nel c.d. "Decreto incentivi".



Più in particolare l'art. 3 del D.L. 40/2010, entrato in vigore a far data dal 26 marzo 2010, aveva abolito l'obbligo di prestare idonea garanzia per le rateazioni d'importi di "lieve entità", per l'esattezza fino ai 50mila euro, derivanti da accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale.

Con quest'ultima disposizione oltre ad alleggerire il carico economico del contribuente veniva omogeneizzato il sistema normativo riguardante i pagamenti rateali da "definizioni agevolate" che veniva così riaccolto ai due più recenti istituti della definizione su verbale e su invito al contraddittorio che per genesi non richiedono tale adempimento.

Omogeneità che è stata compromessa dall'attuale versione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997, considerato che pure la conciliazione giudiziale rimane fuori dal citato art. 9.

Peraltro, più recentemente, anche la cd. manovra correttiva contenuta nel D.L. 78/2010 (convertito con modificazione dalla legge n. 122/2010 del 31/07/2010 art. 52 bis) è intervenuta sul tema della **garanzie reali** che possono accompagnare il pagamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione includendovi la possibilità di sostituzione delle ordinarie garanzie fideiussorie con l'ipoteca volontaria di primo grado di valore pari al doppio del debito erariale ovvero della somma oggetto di rateizzazione (1).

Sulla scorta del breve *excursus* normativo appena tracciato, appare evidente che le disposizioni contenute nell'art. 9 in commento rappresentano o potrebbero rappresentare un totale *renvironnement* rispetto al *favor* che il legislatore stesso, a dire il vero fino al 31/07/2010, ha accordato all'utilizzo degli strumenti deflativi.

A conferma di quest'ultimo orientamento nell'ambito della conversione del D.L. n. 125/2010 è stato approvato, in data 22/09/2010, l'emendamento (Atto del Senato n. 2323) che ha ripristinato la versione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 218/2010 in vigore dal 26/03/2010 ovvero quella successiva all'emanazione del cd. decreto incentivi.

A questo proposito si porrà l'obiettivo problema dalla disciplina del regime transitorio su cui si dirà nel prosieguo.

Accertamento con adesione - Quadro normativo previgente

Il versamento delle somme dovute a seguito di definizione con adesione deve avvenire entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto. Tale adempimento costituisce condizione di efficacia del procedimento concordatario.

Il contribuente, quindi, entro 20 giorni deve provvedere al pagamento dell'importo complessivo o, se richiede la rateazione, della prima delle otto o delle dodici rate trimestrali previste dalla legge, rispettivamente a seconda che l'importo sia inferiore o superiore ai 51.646,00 euro.

Il decreto legislativo 218/1997 nella sua versione originaria aveva inoltre previsto, a tutela del credito erariale, la prestazione di apposita garanzia sia per le ipotesi di definizione con adesione che per quelle

di conciliazione giudiziale e di acquiescenza.

Nel 2004 con l'introduzione degli artt. 418 e 419 della L. n. 34 a modifica degli artt. 2 e 15 del D.lgs. 218/1997 il legislatore ha limitato l'ambito delle garanzie valide a tal fine (polizza fidejussoria, fidejussione bancaria o rilasciata dai Confidi, per il periodo di rateazione del suddetto importo maggiorato di un anno) a quelle qualificate e previsto l'iscrizione a ruolo degli eventuali importi non pagati anche nei confronti del garante.

L'impianto normativo descritto ha subito una significativa modifica con il D.L. 40/2010, cd. "decreto incentivi" che con l'articolo 3, comma 1, lettera b), ha reso obbligatorie le garanzie, per i tre istituti citati definiti ratealmente, solo se le rate successive alla prima risultassero di importo complessivo superiore a 50mila euro.

In tal senso la circ. 37/E del 21 giugno 2010 (2) spiegava , con riferimento alla conciliazione giudiziale che

"il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nella versione previgente alle modifiche in commento, prevedeva che il pagamento delle somme dovute per la conciliazione giudiziale dovesse avvenire in unica soluzione ovvero, previa prestazione di idonea garanzia, in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, estese fino ad un massimo di dodici rate trimestrali se l'importo dovuto è superiore a 51.645,69 euro.

Per effetto dell'articolo 3, comma 1, lettera b) del decreto, l'articolo 48, comma 3, secondo periodo, del D. Lgs. n. 546 del 1992 attualmente dispone il versamento delle somme dovute in forma rateale "in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione , se l'importo delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 euro, di idonea garanzia ...".

E poi con riferimento all'accertamento con adesione la stessa circolare chiariva che

*"l'articolo 8, comma 2, del D. Lgs. n. 218 del 1997, che disciplina l'accertamento con adesione, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto in commento dispone ora che
" Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati*

dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione, e per il versamento di tali somme , se superiori a 50.000 euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ...”.

Come precedentemente evidenziato, il quadro normativo descritto è rimasto in vigore fino al 18 settembre 2010 relativamente all'istituto dell'accertamento con adesione e dell'acquiescenza.

Evoluzione normativa dell'accertamento con adesione: considerazioni finali

Alla luce delle turbolenze legislative in rassegna diverse sono le ipotesi che possono configurarsi:

1. accertamento con adesione perfezionato dopo il 19/09/2010;
2. istanza di accertamento con adesione presentata dopo il 19/09/2010;
3. istanza di adesione e relativo perfezionamento prima del 19/09/2010.

L'art. 8 del D.lgs. 218/1997 rientra tra le norme che si definiscono procedurali (3), in contrapposizione alle norme di natura sostanziale, sulla base di una distinzione che trova applicazione anche in campo fiscale.

Come è noto,

“le norme cd. formali o procedurali si differenziano dalle norme sostanziali in quanto non incidono direttamente sulla sfera patrimoniale del contribuente (attraverso interventi sul tributo e sulla sua struttura), quanto invece disciplinano i cd. obblighi strumentali”(4).

E' ormai pacifico che le norme procedurali sono norme di applicazione immediata nel senso che esse possono trovare applicazione indifferentemente con riguardo a procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore della nuova legge, e relativi ad fatti accaduti nel passato, così come a fatti successivi all'entrata in vigore della legge. Seppure il nostro sistema tuteli il divieto di retroattività della legge, tuttavia esso non può considerarsi un principio costituzionalmente garantito.

E' ormai consolidato l'orientamento di dottrina e giurisprudenza sull'ammissibilità di norme procedurali retroattive (con esclusione di quelle penali) laddove la loro applicazione non si opponga a principi costituzionalmente rilevanti tra cui il principio di ragionevolezza ed alla tutela dell'affidamento del cittadino nonché alle previsioni di cui all'art. 3, c. 1, della L. 212/2000. Nella sentenza n. 11274 del 27 agosto 2001 e n. 11366 del 4 settembre 2001, infatti, la Suprema Corte ha statuito che

"il principio di irretroattività non deve applicarsi alle norme procedimentali, che lasciano inalterata la struttura sostanziale del rapporto fisco – contribuente, ma che non incidono sul percorso accertativo".

Prima di proporre le soluzioni pratiche alle tre ipotesi prospettate, ed in considerazione di quanto brevemente esposto, riteniamo opportuno richiamare la già citata circ. 37/E che, a chiarimento delle disposizioni normative in commento, indica esplicitamente i termini di decorrenza delle novità introdotte dal D.L. 40/2010.

Più specificatamente distingue tra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione.

Relativamente alle modifiche al primo istituto chiarisce: "ai sensi dell'articolo 6 del decreto, la modifica in esame entra in vigore il giorno della pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale, vale a dire il 26 marzo 2010.

Trattandosi di modifica di un istituto processuale, si ritiene che l'esclusione dell'obbligo di prestazione della garanzia – nel caso in cui l'importo complessivo delle rate successive alla prima non superi 50.000 euro - trovi immediata applicazione per quanto riguarda le proposte di conciliazione relative a controversie pendenti alla data di entrata in vigore del decreto, con i limiti di seguito indicati.

Ai sensi dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la conciliazione giudiziale può essere conclusa solo davanti alla Commissione provinciale, sia in udienza che fuori udienza e comunque non oltre la prima udienza di trattazione (cfr. circolare n. 98/E del 23 aprile 1996).

Ne consegue che la modifica in esame non può trovare applicazione in caso di controversia per la quale si sia già svolta la prima udienza di trattazione della causa innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Si osserva inoltre che, ai sensi del comma 4 del predetto articolo 48, se una delle parti ha proposto la conciliazione e questa non è avvenuta durante la prima udienza, la Commissione tributaria provinciale può concedere un termine, non superiore a sessanta giorni, per il deposito in segreteria da parte dell'Ufficio finanziario di una proposta di conciliazione alla quale il ricorrente abbia preventivamente aderito.

Pertanto, si ritiene che la nuova disciplina in tema di garanzie per il versamento rateale trovi applicazione anche nelle ipotesi in cui la prima udienza di trattazione sia stata rinviata ai sensi del predetto comma 4 dell'articolo 48".

Infine, ai sensi del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992,

"la conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Di conseguenza, la modifica introdotta dall'articolo 3, comma 1, lettera b), prima parte del decreto non trova applicazione in riferimento ai procedimenti per i quali, alla data del 26 marzo 2010, sia intervenuto il perfezionamento della conciliazione giudiziale".

Nell'**ambito dell'accertamento con adesione** la circolare spiega che:

"ai sensi dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997, la definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia, previsti dall'articolo 8, comma 2".

Come chiarito al punto 2.6, lettera b) della circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997,

"ai fini del perfezionamento dell'adesione non è sufficiente la sottoscrizione dell'atto scritto tra le parti interessate; infatti, come espressamente previsto dall'art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dalla redazione dell'atto, delle intere somme dovute, ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia".

Ne consegue che la modifica introdotta dall'articolo 3, comma 1, lettera b), seconda parte del decreto non trova applicazione ai procedimenti per i quali, alla data del 26 marzo 2010, sia intervenuto il perfezionamento dell'adesione.

A questo punto riteniamo che, per analogia con le indicazioni di prassi fornite dall'Agenzia delle Entrate in ordine alle norme di analoga natura introdotte dal D.L. 40/2010 con la circ. 37/E del 21 giugno 2010, potrebbero configurarsi le seguenti interpretazioni in merito applicabilità del nuovo disposto dell'art. 8 del d.lgs. n. 218/1997:

1. accertamento con adesione perfezionato dopo il 19/09/2010: si applica l'art. 18 del D.lgs. 218/2010 come modificato dal D.lgs. 141/2010 per cui la garanzia deve ritenersi obbligatoria a prescindere dall'importo del debito rateizzato;
2. istanza di accertamento con adesione presentata dopo il 19/09/2010, si applica l'art. 18 del D.lgs. 218/2010 come modificato dal D.lgs. 141/2010 per cui la garanzia deve ritenersi obbligatoria a prescindere dall'importo del debito rateizzato;
3. istanza di adesione e relativo perfezionamento prima del 19/09/2010 inapplicabilità dell'art. 18 del D.lgs. 218/2010 come modificato dal D.lgs. 141/2010 per cui la garanzia non deve ritenersi obbligatoria per gli importi superiori ad euro 50mila trattandosi di un rapporto definito.

Le considerazioni esposte non tengono conto dell'approvazione dell'emendamento precedentemente citato che riproporrebbe le medesime problematiche con riferimento al periodo transitorio 19/09/2010 – 4 ottobre 2010 data di decadenza del D.L. 141/2010.

NOTE

1) Invero tale possibilità è concessa dall'art. 52 bis del D.L. n. 78/2010 convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2010, per il periodo compreso fra il 31/07/2010 (data di entrata in vigore della legge di conversione) ed il 31/12/2011.

2) Cfr. Bondì in Settimana fiscale n. 28 del 23 luglio 2010 "Contenzioso- Novità del decreto incentivi – I chiarimenti della C.M. 37/E del 21 giugno 2010".

3) Cfr: Commissione Parlamentare Consultiva in materia di riforma fiscale - relazione al decreto legislativo di revisione organica della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale emanato in esecuzione dell'articolo 3, comma 120, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

4) Lupi, Diritto Tributario, Milano, 2000, 36.

Gennaio 2010

Cinzia Bondì e Mauro Farina