

## GUIDA ALL'ADESIONE AI PVC

a cura di Gianfranco Antico

### PREMESSA

L'art. 83, comma 18, del D.L. n. 112/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 133 del 6 agosto 2008, ha aggiunto al corpo normativo del D. Lgs. 218/1997 l'art. 5-bis intitolato "Adesione ai verbali di constatazione"<sup>1</sup>.

La nuova disposizione – così come si legge nella norma - mira a "semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione".

A tale progetto il legislatore intende pervenire anticipando la composizione della lite potenziale con il Fisco già al momento della consegna del processo verbale di constatazione, concedendo un ulteriore "sconto" sulle sanzioni (1/8 invece del preesistente ¼ previsto per l'accertamento con adesione ordinario), a fronte della totale acquiescenza ai rilievi mossi dagli organi verbalizzanti - siano essi Guardia di Finanza o funzionari dell'amministrazione finanziaria - a conclusione dell'attività ispettiva svolta a mezzo di accessi, ispezioni e verifiche.

Le violazioni in tal modo definibili riguardano le imposte dirette, l'IVA e l'Irap e devono poter consentire "l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Il legislatore richiama, quindi, la tipologia dell'accertamento parziale che rappresenta, come si è già avuto modo di sottolineare<sup>2</sup>, una procedura di

---

<sup>1</sup> Cfr. ANTICO-FUSCONI, *Adesione senza contraddittorio: è possibile successivamente utilizzare l'istituto dell'adesione*, in "il fisco", n. 31/2008, pag. 5577; ANTICO, *La nuova definizione in adesione senza contraddittorio*, in [www.commercialistatelematico.it](http://www.commercialistatelematico.it); BUETTO, *Manovra d'estate 2008: a seguito del maxiemendamento cambia la definizione dei processi verbali di constatazione*, in [www.commercialistatelematico.it](http://www.commercialistatelematico.it), 2008; PAGANO, *L'acquiescenza ai processi verbali di constatazione*, in "Informatore Pirola", n. 28/2008, pag. 54; ANTICO, *L'acquiescenza ai pvc*, in "Informatore Pirola", n. 33/2008, pag. 42; ANTICO, *Al via l'adesione dei P.V.C. consegnati a decorrere dal 25.6.2008 in materia di imposte sui redditi e Iva che consentono l'emissione di accertamenti parziali*, in "Finanza&Fisco", n. 29/2008, pag. 2479; ANTICO, *Gli effetti penali della nuova adesione*, in "Informatore Pirola", n. 35/2008, pag. 44; ANTICO, *Gli aspetti penali dell'adesione*, in [www.commercialistatelematico.it](http://www.commercialistatelematico.it), 2008; ANTICO, *Manovra d'estate: la definizione dei potenziali accertamenti parziali*, in [www.commercialistatelematico.it](http://www.commercialistatelematico.it), 2008; BUETTO, *Manovra d'estate: la definizione dei processi verbali di constatazione da parte dei soci di società*, in [www.commercialistatelematico.it](http://www.commercialistatelematico.it), 2008; ANTICO, *Al via l'adesione ai pvc*, in "Informatore Pirola", n. 36/2008, pag. 42; DI CARLO, *Adesione ai p.v.c. per gli enti collettivi*, in "La settimana fiscale", n. 37/2008, pag. 23; ANTICO-FUSCONI, *Adesione ai processi verbali: luci e ombre*, in "Bollettino Tributario", n. 18/2008, pag. 1417; ANTICO, *Accertamento con adesione: aumentano le possibilità di definizione*, in "Consulenza", n. 36/2008, pag. 36

# Il commercialista telematico<sup>2</sup>

controllo derogatoria, rispetto alla tendenziale unicità dell'atto di accertamento che, in tal modo e proprio a causa della sua riproponibilità, dovrebbe assicurare economicità ed efficienza all'attività amministrativa.

Il nuovo istituto deflattivo introdotto con l'articolo 5-bis del D. Lgs. 218/1997 rivaluta il ruolo e la funzione del processo verbale di constatazione, dopo l'abolizione della cosiddetta "*definizione in via breve*", di cui all'art. 58, 4° co., del DPR 633/1972<sup>3</sup> che, come si ricorderà, impediva l'irrogazione della pena pecuniaria "*qualora nel termine di trenta giorni dalla data del verbale di constatazione della violazione sia stata versata all'ufficio una somma pari ad un sesto del massimo della pena*".

Come chiarisce la circolare n. 55/2008, l'operatività della nuova disposizione in materia di violazioni alle imposte sul reddito è limitata alle annualità già "*chiuse*" con la dichiarazione dei redditi, ovvero ai casi di omissione di dichiarazione, rendendosi indispensabile poter esattamente quantificare l'imposta evasa e, conseguentemente, la relativa sanzione applicabile, al fine di consentirne la definizione agevolata nei successivi trenta giorni<sup>4</sup>.

Infatti, l'atteso intervento di prassi precisa che "*L'adesione puo' peraltro concernere soltanto i periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano gia' scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi e' possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all'accertamento parziale. Il principio teste' enucleato ha come importante corollario l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto cio' che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto puo' formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti*".

Particolare attenzione dovrà essere prestata dai verbalizzanti per evitare l'"*appesantimento*" del p.v.c. con rilievi eventualmente suscettibili di annullamento in autotutela, a seguito del riesame critico che l'Amministrazione fiscale pone in essere prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Quindi, il nuovo istituto deflattivo introdotto dall'art. 5-bis necessita di pvc snelli ed essenziali, nei quali le violazioni risultino chiare e ben supportate, senza indulgere in *costruzioni* sulle quali il contribuente ritenga più opportuno invocare il riesame dell'ufficio, anche alla luce delle prescrizioni di cui all'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000<sup>5</sup>, ovviamente

---

<sup>2</sup> Sulle problematiche relative alla reiterazione dell'accertamento, sia consentito il rinvio a ANTICO-CONIGLIARO- FUSCONI, *Accertamento con adesione*, Il Sole24ore, Milano, 2008, pag. 34 (par. 6: *Esercizio dell'ulteriore azione accertatrice*) e ad ANTICO, *Accertamento con adesione: l'ulteriore azione accertatrice nei casi di accertamento parziale* in *Il fisco*, n. 7/2002, pag. 966.

<sup>3</sup> Abrogato dall'art. 16 del D. Lgs. 472/1997 a decorrere dal 1° aprile 1998.

<sup>4</sup> In senso conforme, cfr. LIBURDI, *Sanzioni, aderire ai pvc conviene in ItaliaOggi* del 28 agosto 2008 il quale osserva che "*l'eventuale contestazione sul periodo di imposta in corso non pare consentire il recepimento in dichiarazione dei rilievi contenuti nel verbale*".

<sup>5</sup> Com'è noto, la norma in questione consente "*nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*" che - a chiusura delle operazioni di controllo e dopo il rilascio di copia del processo verbale di constatazione - il contribuente possa comunicare, nei successivi sessanta giorni, osservazioni e richieste che devono formare oggetto di valutazione da parte degli uffici impositori. Sull'argomento, sia consentito il rinvio ad ANTICO, *L'accertamento anticipato: ulteriori considerazioni*, in

# Il commercialista telematico<sup>3</sup>

sacrificando la possibilità di beneficiare delle agevolazioni introdotte dalla nuova disciplina.

A tal fine, risultano determinanti le istruzioni operative diramate dall'Agenzia con la circolare n. 55/2008, in modo da evitare che l'eventuale scarsa intelligibilità dei rilievi divenga fattore discriminante per i contribuenti, impedendo – di fatto – l'adesione ai p.v.c.. Analogamente, l'introduzione del nuovo istituto deflativo impone una modifica alle modalità di redazione del processo verbale, onde consentire al contribuente di esercitare agevolmente la facoltà di aderire ai contenuti dello stesso: pertanto, come chiariscono le istruzioni diramate, i verificatori dovranno indicare distintamente, nel corpo dell'atto, le violazioni dalle quali può derivare l'accertamento parziale e che le stesse sono definibili ex art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997. Andranno altresì evidenziati, con riguardo alle annualità d'imposta cui si riferiscono le violazioni stesse, gli uffici dell'Agenzia delle entrate competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, sottolineando, al contempo, che sarà comunque compito dei detti uffici verificare che le violazioni siano effettivamente tali da legittimare l'accertamento parziale. In calce al processo verbale di constatazione, infine, sarà menzionata la circostanza che l'adesione integrale al verbale può essere effettuata compilando il modello di comunicazione, approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008.

Si rileva che, con la legge di conversione è stata eliminata una causa di possibili confusioni, come già avvenne ai tempi delle sanatorie fiscali di cui alla legge 289/2002 quando, per stabilire il campo di applicazione dell'articolo 15 della predetta legge (definizione agevolata delle liti potenziali), fu utilizzata l'espressione “*notifica*” a proposito dei processi verbali invece di quella, meno rituale, di “*consegna*”. Superata l'incertezza iniziale<sup>6</sup>, i successivi interventi di prassi hanno chiarito che la formale consegna del processo verbale di constatazione al termine delle operazioni di verifica, con

---

“ *il fisco*”, n. 40/2007, pag. 5834; ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in “ *il fisco*”, n. 44/2003, fascicolo, n. 1, pag. 6873; ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in “ *il fisco*”, n. 19/2004, pag. 2929; ANTICO-FUSCONI, *Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni del contribuente ex art. 12 dello Statuto*, in “ *Dialoghi di diritto tributario*”, n. 9/2005; ANTICO, *Accertamento anticipato: ha ragione il fisco*, in “ *ilcommercialistatelematico.it*”, gennaio, 2007. Si confronti anche TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica ?*, in “ *Bollettino Tributario*”, n. 12/2006, pag. 1056; PERONACE, *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, in “ *Bollettino Tributario*”, n. 12/2006, pag. 1057; AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato ( art. 12, comma 7, della L.n.212/200)*, in “ *il fisco*”, n. 1/2007, pag. 59; THIONE, *Considerazioni generali in ordine alla legittimità del c.d. accertamento anticipato*, in “ *il fisco*”, n. 2/2008, pag. 247.

<sup>6</sup> In un primo momento (circ. n. 3/E del 15.01.2003) l'Agenzia aveva fornito un'interpretazione letterale della norma poiché la legge parlava di notifica quale strumento per realizzare la legale conoscenza dell'atto in capo al contribuente, e non potevano essere ammessi strumenti equipollenti, non solo per gli atti di accertamento (ovviamente), ma anche per i verbali di constatazione e gli inviti al contraddittorio.

# Il commercialista telematico<sup>4</sup>

sottoscrizione dello stesso da parte dei verbalizzanti e delle parti costituisce di per se “notifica”, senza che si renda necessaria un’ulteriore formalizzazione. In ogni caso, la versione definitiva del nuovo articolo 5 bis precisa che esso si applica “ai verbali di constatazione consegnati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”, così opportunamente evitando di dover ritornare su una questione che aveva tanto animato la dottrina e la stampa specialistica, peraltro con orientamenti non univoci.

Il motivo per cui il nuovo articolo 5-bis può – a pieno titolo – essere annoverato fra gli strumenti deflativi del contenzioso è evidenziato nel comma 2, ove si precisa che “L’adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione”. Il legislatore, quindi, subordina il beneficio all’accettazione integrale delle risultanze dell’attività istruttoria esterna, così impedendo che sugli esiti delle verifiche debbano essere “trasferiti” in atti di accertamento e che da essi si generi contenzioso tributario.

Analogha sintonia si registra sul fronte dei rilievi suscettibili di beneficiare della definizione agevolata: deve trattarsi - come precisa la circ. 55/2008 - di violazioni “sostanziali”, suscettibili di comportare l’emissione di un accertamento parziale ai sensi dei citati articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, come chiarisce la circolare n. 55/2008, “si ritiene che l’istituto operi anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di violazioni, analoghe a quelle innanzi menzionate cui puo' conseguire l'accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, concernenti l'imposta regionale sulle attività produttive, nonché l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”.

Analogamente a quanto previsto dal D. Lgs. 218/1997, restano escluse dalla definizione – ancorché presenti nel verbale di constatazione - le violazioni formali e le ipotesi disciplinate dagli art. 36 bis e ter del DPR 600/1973 e 54 bis del DPR 633/1972.

Il procedimento ideato dal legislatore per incentivare la definizione delle liti prima dell’emissione dell’atto di accertamento precisa che la stessa “deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della notifica del verbale medesimo mediante comunicazione al competente Ufficio delle entrate ed al Reparto della Guardia di finanza che ha redatto il verbale. Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione, l’Ufficio delle entrate notifica al contribuente l’atto di definizione dell’accertamento parziale recante le indicazioni previste dall’articolo 7”.

Alla richiesta del contribuente, manifestata mediante l’invio della “comunicazione di adesione” nei trenta giorni successivi alla consegna del verbale, deve seguire la notifica dell’atto di adesione da parte del competente ufficio dell’Agenzia delle entrate, nei successivi sessanta giorni.

La norma dispone che l’atto di adesione deve essere redatto in conformità



# Il commercialista telematico<sup>5</sup>

alle previsioni dell'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997 che, fra l'altro, impone l'obbligo della motivazione. A tal proposito, è interessante osservare che, in campo tributario, la motivazione si pone in modo diverso a seconda che riguardi l'atto di accertamento vero e proprio o l'atto di adesione: nel primo caso, la motivazione evidenzia le ragioni che giustificano l'atto stesso, assolvendo la duplice finalità di *"...rendere esplicito e manifesto l'iter logico giuridico seguito nella formazione dell'atto e quello di consentire ai destinatari la cognizione e la contestazione degli eventuali errori di fatto e di diritto che lo inficiano, sicchè è costante nella giurisprudenza l'affermazione secondo cui l'obbligo della motivazione è soddisfatto quando l'avviso di accertamento pone il contribuente nella condizione di potere efficacemente contestare nell'an e nel quantum la pretesa tributaria"* <sup>7</sup>. Invece, nel caso dell'accertamento definito con adesione, trattandosi di atto non soggetto ad impugnazione <sup>8</sup>, si deve ritenere che il permanere dell'obbligo della motivazione sia volto piuttosto a giustificare l'esercizio del potere discrezionale dell'ufficio, oltre che a soddisfare il generico richiamo contenuto nella legge n. 241/1990.

Orbene, l'adesione al p.v.c. non rientra in nessuna delle due fattispecie, trattandosi di beneficio spettante per legge, in presenza delle condizioni richieste dalla norma: quindi, deve concludersi che il richiamo all'obbligo di motivazione miri a soddisfare la generica previsione contenuta nell'art. 3 della legge n. 241/1990 che grava su tutti i provvedimenti amministrativi, restandone esclusi solo gli atti normativi e quelli a contenuto generale: in tal senso, le istruzioni operative precisano che *"la motivazione è naturalmente rappresentata dalla intervenuta adesione ai sensi dell'art. 5 bis"*.

Il comma 3 dell'art. 5 bis espone in dettaglio tutti i benefici della nuova forma di definizione che si sostanziano nella riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo di legge (in luogo del quarto previsto dall'acquiescenza e dalla definizione agevolata) e nella possibilità di versare le somme dovute risultanti dall'atto di definizione *"nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste"*. Com'è noto, tale norma prevede la possibilità di rateizzare gli importi dovuti in forza dell'adesione, previo rilascio di idonea garanzia, nel numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo fra loro, ovvero di dodici rate in caso di pagamenti di somme superiori a € 51.646,00, importo che tiene conto dell'intera somma dovuta, comprensiva di imposte, interessi e sanzioni. In caso di opzione per il pagamento rateale, il contribuente deve versare, entro venti giorni dalla data di redazione dell'atto di adesione, solo l'importo della prima rata e presentare all'ufficio la polizza cauzionale: l'importo delle rate successive, maggiorato degli interessi legali calcolati dal giorno successivo a quello di perfezionamento dell'atto di adesione e fino alla scadenza di ciascuna rata, sarà versato con cadenza trimestrale.

---

<sup>7</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 4129/85 e commento di FERLAZZO NATOLI in *Scritti di diritto tributario*, Messina, 1993, pag. 190 e segg..

<sup>8</sup> Vedi art. 2, co. 3, del D.Lgs. n. 218/1997

# Il commercialista telematico<sup>6</sup>

La predetta disposizione è inscindibilmente connessa al successivo articolo 9, nel quale si precisa che *“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”*. Pertanto, l’efficacia dell’atto di adesione *“tradizionale”* è subordinata all’esatto, integrale e tempestivo pagamento dell’obbligazione tributaria nascente dall’accordo sottoscritto, o, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e la presentazione della garanzia.

L’adesione al p.v.c., invece, omettendo il richiamo all’art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997, svincola l’efficacia dell’atto dal relativo pagamento, subordinando la spettanza dei benefici esclusivamente all’invio tempestivo della comunicazione<sup>9</sup> e mantenendo la spettanza dell’agevolazione sanzionatoria anche in caso di omesso pagamento delle somme dovute.

L’Agenzia, nella più volte richiamata circolare 55/2008, ha fatto rilevare la sostanziale differenza procedurale tra l’accertamento con adesione di cui al D. Lgs. 218/1997 e il procedimento di cui all’art. 5-bis oggi introdotto. Quest’ultimo, infatti, si perfeziona indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, semplicemente con la notifica dell’atto di definizione specificamente previsto dal nuovo art. 5-bis. Pertanto, in presenza di comunicazione di adesione regolarmente e tempestivamente presentata dal contribuente a seguito della consegna del p.v.c., il perfezionamento della definizione interviene a seguito dell’emissione e notifica dell’atto di definizione dell’accertamento parziale. In altri termini, considerata l’articolazione del procedimento previsto dall’art. 5-bis, l’amministrazione finanziaria esclude che la comunicazione di adesione presentata dal contribuente possa essere dal medesimo revocata nelle more della notifica dell’atto di definizione, salvo il caso di vizi che consentano di ritenerla non validamente espressa.

## **IL PROVVEDIMENTO DEL 10 SETTEMBRE 2008**

Il modello di comunicazione va presentato all’Ufficio dell’Agenzia delle entrate territorialmente competente ai sensi dell’art. 4 del D.lgs. n. 218/97, nonché all’organo che ha redatto il processo verbale di constatazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o mediante consegna diretta agli Uffici dell’Agenzia delle entrate e all’organo

---

<sup>9</sup> In senso conforme, cfr. NOCERA, *Adesione ai verbali senza ripensamenti in il Sole24ore* del 21.08.2008, il quale osserva che *“Il richiamo al comma 3 nel suo contenuto integrale determina che l’agenzia delle Entrate procede all’iscrizione a ruolo a titolo definitivo quando il contribuente non effettua alcun versamento: tanto che si tratti dell’importo complessivamente dovuto quanto di una rata. Questo significa, in pratica, conferire efficacia vincolante alla comunicazione inviata dal contribuente all’ufficio competente all’accertamento, nonché all’organo che ha redatto il verbale”*. Dello stesso autore, cfr. anche *L’adesione è irrevocabile – Chi accetta i verbali non torna indietro in il Sole24ore* del 22.08.2008

# Il commercialista telematico<sup>7</sup>

che ha redatto il processo verbale di constatazione, i quali rilasciano attestazione dell'avvenuta consegna<sup>10</sup>.

Qualora il processo verbale si riferisca a più periodi d'imposta, per i quali risultino competenti Uffici diversi dell'Agenzia delle entrate, la comunicazione deve essere presentata a tutti gli Uffici interessati.

Al modello di comunicazione va allegata la fotocopia di uno dei documenti di identità o di riconoscimento, in corso di validità, del soggetto che provvede alla comunicazione.

La comunicazione di adesione è effettuata, a pena di nullità, utilizzando il modello approvato e sottoscritto dal contribuente o da chi legalmente lo rappresenta, con esclusione della rappresentanza mediante procuratore speciale di cui all'art. 7, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Il modello di comunicazione è reso disponibile gratuitamente in formato elettronico e può essere utilizzato prelevandolo dal sito Internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

## **I P.V.C. OGGETTO DELL'ADESIONE**

Come abbiamo già avuto modo di vedere sono ammessi all'adesione i pvc, che contengono violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie, e che consentano l'emissione di avvisi di accertamento parziali ( art. 41-bis del D.P.R.n.600/73 e 54, comma 4, del D.P.R. n.633/72).

Il principio della unicità e globalità dell'accertamento risultava valido in un sistema di imposizione dove il reddito era determinato automaticamente in via forfetaria, procedendo ad un accertamento unico, riguardante il reddito totale.

L'unicità si fonda sul riconoscimento della duplice validità della *ratio* del principio stesso: tutelare il contribuente dall'agire amministrativo a più riprese, e stimolare l'Amministrazione finanziaria all'unicità dell'atto.

Con la riforma Vanoni prima, e con la riforma degli anni Settanta dopo, si assiste ad una precisa e chiara inversione di tendenza dell'ordinamento tributario italiano, indirizzato a cogliere la tassazione del reddito effettivamente realizzato, dove l'accertamento analitico, puntuale e documentato, diventa lo strumento principale.

E' ovvio che l'analiticità non si adatta ad una concezione dell'accertamento in termini unitari e globali: il principio dell'unicità e della globalità, infatti, ha lasciato il posto alla parzialità dei presupposti, prendendone in considerazione gli aspetti via via che nascono.

L'accertamento parziale<sup>11</sup>, previsto dagli artt. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, è emesso dall'ufficio senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, in quanto privo di una

<sup>10</sup> In caso di spedizione postale, ai fini del rispetto del termine perentorio previsto dall'art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, per la comunicazione dell'adesione, farà fede la data del timbro dell'Ufficio postale accettante.

<sup>11</sup> Cfr. anche ANTICO, *Accertamenti parziali*, in " *La Settimana fiscale*", n. 4/2005, pag. 19

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

# Il commercialista telematico<sup>8</sup>

valutazione complessiva della posizione del contribuente e basato su informazioni precise e certe, accolte presso soggetti terzi.

Tale disposizione non costituisce un metodo di accertamento che deroga alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del citato D.P.R. n. 600/1973, ai fini reddituali, e artt. 54 e 55 del D.P.R. n.633/72, ai fini Iva, quanto piuttosto una modalità procedurale cui si applicano le stesse regole previste per gli accertamenti ordinari:

- acquiescenza, ai sensi dell'art. 15 del D. Lgs. n. 218/1997;
- definizione delle sole sanzioni, ex art. 17 del D. Lgs. n. 472 del 18.12.1997;
- impugnazione dell'avviso, ai sensi degli artt. 13 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992;
- autotutela, ai sensi dell'art. 68 del D.P.R. 27.3.1992, n. 287;
- accertamento con adesione, ai sensi del D. Lgs. n. 218/1997;
- iscrizione a ruolo.

Non è necessario che l'avviso notificato debba espressamente recare l'indicazione di accertamento parziale, essendo sufficiente la menzione, nella motivazione dell'atto, della norma applicata, la evidenziazione che trattasi di atto emanato in base agli elementi segnalati, e la presenza delle condizioni sostanziali necessarie all'emanazione dell'atto piuttosto che l'espressa utilizzazione di formule sacramentali. Quindi, il difetto di espressa qualificazione dell'avviso parziale o come atto emanato in base all'art. 41-bis ( II.DD.) o art. 54, quinto comma ( IVA), non è di per sé idoneo a determinare l'illegittimità dell'atto.

La procedura di controllo è stata inizialmente utilizzata dagli uffici finanziari per accertare, per esempio, l'omessa o parziale indicazione di redditi fondiari ( canoni di locazione non dichiarati), di redditi di capitale ( utili distribuiti e non dichiarati, redditi derivanti dalla partecipazioni a società e/o associazioni), di redditi di lavoro autonomo ( compensi soggetti a ritenuta), di redditi soggetti a tassazione separata ( trattamento di fine rapporto, emolumenti arretrati), di redditi diversi ( compensi corrisposti e assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto e non dichiarati dal percettore).

Successivamente, sono stati inseriti nuovi criteri e fonti: società di persone che hanno indebitamente usufruito di deduzioni Ilor; soci di società o associazioni che non hanno dichiarato i redditi di partecipazione loro imputati nelle dichiarazioni delle società cui partecipano; collaboratori di imprese familiari che non hanno dichiarato le quote di reddito loro imputate dal titolare dell'impresa; persone fisiche che non hanno dichiarato utili loro corrisposti da società di capitali.

Nel corso degli ultimi anni l'Amministrazione finanziaria ha ampliato, progressivamente, il raggio d'azione dell'accertamento parziale per ricomprendervi i controlli mediante coefficienti presuntivi di reddito, parametri e studi di settore.

La peculiarità dell'accertamento parziale consiste proprio nel procedere, con immediatezza, all'accertamento quando siano pervenuti elementi che consentono di determinare autonome irregolarità tributarie.

Caratteristiche peculiari dell'istituto sono, pertanto :



# Il commercialista telematico<sup>9</sup>

- limitatezza del contenuto;
- tassatività delle forme di istruttoria che lo legittimano e ne caratterizzano l'identità;
- possibilità di notificare più accertamenti parziali per la stessa annualità;
- possibilità che agli effetti da esso derivanti se ne affianchino altri per l'eventuale prosecuzione dell'azione accertatrice;
- notifica semplificata, atteso che per effetto dell'art. 3, comma 4, del D.L. n. 261 del 15.9.1990, conv. con modif. in L. n. 331 del 12.11.90, basta il semplice invio di una “ *raccomandata con avviso di ricevimento; la notifica si da per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetto alla casa* “.

Antecedentemente all'intervento del Legislatore del 2005 - Legge n. 311/2004 -, la norma prevedeva l'utilizzo dello strumento, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti, in presenza di segnalazioni effettuate dal Centro informativo, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria. La presenza di elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, consente all'ufficio di limitarsi ad accertare gli elementi predetti.

Dal quadro delineato emerge che siamo in presenza di atti standardizzati, in cui l'attività di controllo da parte dell'ufficio è limitata al riscontro delle segnalazioni ricevute con la dichiarazione presentata, non pregiudicando l'ulteriore azione accertatrice, al di là di quanto espressamente previsto dall'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, ai fini delle imposte sui redditi, e dall'art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, ai fini dell'Iva, norme che subordinano la riemissione di un nuovo avviso di accertamento ad un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi - nuovi e sopravvenuti - che se conosciuti prima, avrebbero portato ad una diversa valutazione reddituale.

Pertanto, gli accertamenti parziali non subiscono le limitazioni normative di cui sopra viste qualora gli uffici notificano, in tempi diversi, più accertamenti parziali, anche se riferibili alle stesse componenti reddituali.

Anzi, nel caso dell'accertamento parziale il successivo estendersi delle attività conoscitive risulta connaturato alla *ratio* della norma, in quanto consente la massima elasticità all'azione dell'ufficio permettendo un'immediata trasposizione dei dati segnalati, senza costringere l'Amministrazione finanziaria al previo completamento di quelle complesse indagini sulla reale entità del reddito attribuibile al cespite cui pure la già riscontrata esistenza di altri elementi in via di principio condurrebbe.

Le Finanze, nella circolare n. 235/E dell'8.8.1997, diramata all'indomani della pubblicazione del D. Lgs. n. 218/1997, hanno fornito un'interpretazione più ampia dello strumento dell'accertamento parziale, precisando che “ *per gli elementi fiscalmente rilevanti evidenziati nei processi verbali conseguenti a verifiche generali della Guardia di finanza può essere utilizzato lo strumento dell'accertamento parziale di cui agli artt.41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972* “, facendo salva,

# Il commercialista telematico<sup>10</sup>

naturalmente, la possibilità e l'opportunità di ricorrere agli ordinari strumenti di accertamento generale “ *nelle ipotesi in cui risulti evidente la necessità per l'ufficio di svolgere un'ulteriore, autonoma, attività istruttoria* “.

Tenuto conto che, come già detto, con lo strumento dell'accertamento parziale non si è inteso prevedere un nuovo metodo di accertamento ma solo una procedura alternativa, la C.M. n. 235/1997 ha ritenuto che l'ampliamento delle fonti di provenienza delle segnalazioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento parziale e del loro contenuto, evidenziano come il tratto distintivo tra l'accertamento generale e quello parziale non sia più da ricercare nel contenuto proprio degli elementi comunicati all'ufficio tributario, ma nella provenienza esterna degli elementi medesimi rispetto all'ufficio e dalla loro immediata utilizzabilità e il termine segnalazioni, secondo i principi generali previsti dall'art.12 delle disp. prel. alle leggi, non può che riferirsi a ogni tipo di elemento dato o notizia comunicato all'ufficio, qualunque sia la forma documentale utilizzata (verifica generale o parziale, comunicazione epistolare, eccetera).

Per salvaguardare la *ratio* dell'istituto basta solo che gli uffici trasfondino gli elementi immediatamente utilizzabili che risultano da ogni tipo di segnalazione proveniente dalla Guardia di finanza - inclusi i verbali di constatazione redatti a seguito di verifica generale - in avvisi di accertamento parziale, demandando ad un momento successivo un'eventuale più approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente, sulla base degli elementi istruttori autonomamente acquisibili.

La circolare conclude affermando che le indicazioni fornite, oltre a rispettare i caratteri originari dell'accertamento parziale, già individuati nella limitatezza dell'oggetto della rettifica operata e nella mancanza di un'approfondita attività istruttoria da parte dell'ufficio accertatore, mantengono fermi i criteri distintivi tra l'accertamento globale e quello parziale, restando circoscritto quest'ultimo ai casi in cui l'ufficio si limiti a riscontrare i dati segnalati da terzi senza svolgere un'autonoma approfondita attività istruttoria alla quale soltanto si collegano le preclusioni ad ulteriori accertamenti di cui agli artt. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 57, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 .

La posizione e l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria è stata criticata dal SECIT - delibera n. 13/2001-, secondo cui “ *il ricorso allo strumento dell'accertamento parziale ex art. 41 bis, per frequenza e rilievo dell'attivazione....., si caratterizza come elemento di tendenziale sconfinamento dai limiti previsti dalla norma e dalla preclusione recata dall'art.43, comma 3 del D.P.R. n. 600/73. Infatti, in presenza di tutti gli elementi conoscitivi utili alla determinazione dell'imponibile, sembra da ritenere ortodosso che l'Amministrazione Finanziaria si attivi emettendo un accertamento definitivo che, ovviamente, non la priva della facoltà di intervenire al successivo manifestarsi di ulteriori elementi reddituali. Sembra, pertanto, auspicabile che sul tema venga condotto in sede ministeriale un approfondimento che possa fornire all'Agenzia delle Entrate univoche e condivisibili linee di condotta*“.

# Il commercialista telematico<sup>11</sup>

La stessa giurisprudenza che si è occupata della questione non ha mostrato di condividere l'indirizzo interpretativo assunto<sup>12</sup>.

Il particolare rigore richiesto da più settori ha portato l'Agenzia delle Entrate a ritornare sull'argomento, con la C.M. n. 65 del 28.6.2001, affermando che “ *l'ufficio è tenuto a svolgere, in sede istruttoria della posizione fiscale, un esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi, non rinviando tout court tale disamina alla fase del contraddittorio con il contribuente anche in relazione a poste di recupero per le quali non sussiste un ragionevole convincimento di fondatezza sulla base delle stesse risultanze istruttorie* “, in quanto il successivo contraddittorio, in via di principio, si deve tenere su “ *nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'ufficio in dipendenza dell'attività istruttoria svolta* “.

La circolare continua precisando che l'ulteriore attività istruttoria si rende necessaria ed opportuna, nei casi di dubbia fondatezza della pretesa tributaria, fermo restando che eventuali rilievi, privi di fondatezza, non devono pertanto costituire oggetto di contraddittorio .

L'esame critico dei pvc ( l'eventuale abbandono di rilievi presenti nei processi verbali dovrà essere adeguatamente motivato con apposito atto interno ), quindi, va fatto preliminarmente alla notifica dell'avviso di accertamento, tenendo conto delle osservazioni e verbalizzazioni del contribuente, il cui approfondimento, qualora necessario, dovrà essere svolto dall'ufficio in sede istruttoria con i poteri tipici di tale fase del procedimento di accertamento,

---

Comm. Trib. Prov. di Latina, Sez. VIII, Sent. n. 229 del 26 agosto 2004, secondo cui manca la segnalazione esterna quando “ *l'accertamento è fondato esclusivamente sul ... processo verbale di constatazione redatto da un nucleo misto di funzionari appartenenti all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Formia e dell'Ufficio provinciale IVA di Latina, e cioè ad uffici che, a seguito della ristrutturazione ... dell'Amministrazione finanziaria, sono confluiti nell'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Formia, e che, pertanto, non possono ritenersi estranei rispetto all'ufficio accertatore..., essendo evidente che, secondo una corretta e logica interpretazione di tale norma, le segnalazioni di elementi fiscalmente rilevanti ai fini dell'accertamento parziale, devono provenire esclusivamente da soggetti terzi rispetto all'Ufficio accertatore, e comunque privi di autonomo potere accertativi*”. I giudici, inoltre, fanno rilevare che “ *i rilievi formulati con il citato processo verbale di constatazione, scaturiscono da una verifica globale e non parziale e si fondano non su elementi certi, bensì su presunzioni ed interpretazioni di norme...*”; Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. I, Sent. n. 222 del 22.11.1999, dep. il 24.1.2000, la cui massima statuisce che “ *è illegittimo l'accertamento parziale nei confronti di una società, basato su un processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, che ha dedotto l'evasione dall'esame della contabilità parallela della ditta cedente, fatto acriticamente proprio dall'ufficio, che non ha fornito alcuna prova a fronte della dimostrazione della regolare fatturazione data dalla società acquirente*”, poiché “ *i dati posti a fondamento dell'accertamento parziale debbono pur sempre essere costituiti da accertamenti specifici che consentano pressochè ictu oculi di individuare fattispecie imponibili sottratte alla tassazione*”; Comm. Trib. I grado di Reggio Emilia, Sez. VII, dec. n. del 23.2.1995, dep. il 25.3.1995, con cui i giudici di *prime cure* osservano, in massima, che “ *i requisiti della gravità, precisione e concordanza, specie se invocati dall'ufficio, devono obiettivamente sussistere anche nel caso di accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973. risulta censurabile in via di diritto l'accertamento dell'ufficio basato su dichiarazioni confessorie nelle quali il ricorrente fa un vago riferimento a sovrappuntazioni avvenute intorno agli anni ..., al fine di accumulare fondi extra bilancio di circa lire..., soprattutto qualora tali dichiarazioni siano state rese in un clima di pressione psicologica*”. In senso favorevole al pensiero dell'Amministrazione finanziaria, si è invece espressa la Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. VIII, Sent. n. 234 del 14.12.2000, dep. il 29.12.2000, secondo cui l'accertamento parziale non impedisce all'ufficio la possibilità di ricostruire induttivamente il reddito, secondo quanto disposto dall'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973.

# Il commercialista telematico<sup>12</sup>

per evitare di discutere, in sede di contraddittorio, di eventuali rilievi privi di fondatezza, la cui insussistenza sia valutabile dall'Ufficio sulla base degli elementi di conoscenza già in suo possesso ovvero acquisibili attraverso un'ulteriore attività istruttoria.

Il *cambiamento d'indirizzo* - che va letto alla luce dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27.7.2001, secondo cui il contribuente ha il diritto di formulare osservazioni e richieste entro 60 giorni dalla notifica della copia del processo verbale di constatazione da parte degli organi di verifica, che saranno valutati dagli uffici impositori - ha indotto alcuni uffici a notificare i p.v.c. della Guardia di Finanza attraverso l'accertamento parziale - solo quando contengano elementi tali da non necessitare di ulteriori esami o indagini, in quanto già idonei a suffragare la pretesa tributaria.

La Finanziaria 2005 - legge n. 311/2004 -, ha apportato sensibili modifiche all'impianto normativo degli accertamenti parziali, che hanno *blindato* l'operato degli uffici periferici.

Al di là delle modifiche terminologiche introdotte a seguito della soppressione degli Uffici Iva e II.DD. e la contestuale istituzione degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, il legislatore - simmetricamente - sia ai fini Iva che reddituali, ha disposto l'utilizzabilità degli elementi che provengono "dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali" (verifiche delle Dogane, per esempio). L'impiego dello strumento parziale, inoltre, è stato esteso alle ipotesi in cui dalle segnalazioni emerga, ai fini delle imposte sui redditi, "l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt. 36-bis e 36-ter" e ai fini Iva "l'esistenza di imposta" ovvero "l'imposta o la maggiore imposta non versata, escluse le ipotesi di cui all'art.54-bis".

Il Legislatore del 2005 pone, quindi, fine anticipatamente ad una querelle che si era venuta a creare per effetto dell'interpretazione data inizialmente dall'Amministrazione finanziaria al vecchio dettato normativo, avallando le indicazioni fornite con la C.M. n. 235/1997, interpretazione "senz'altro sostenibile", come indicato dalla migliore dottrina, pur se "la rilevanza concreta della questione resta comunque rara perché non riguarda il primo accertamento, che pur essendo emesso con l'etichetta di parziale, senza che ne esistessero i presupposti resta comunque valido. Il problema riguarda invece il secondo ipotetico accertamento, emesso dopo quello indebitamente qualificato come parziale"<sup>13</sup>.

Il nuovo assetto normativo incide profondamente sull'attività di accertamento, atteso che, a nostro avviso, si ripercuote:

- sull'attività di accertamento, in quanto un processo verbale di constatazione a carattere generale, il cui avviso di accertamento è notificato attraverso un parziale, consente agli uffici di notificare un ulteriore accertamento, anche in forza di altri accessi, ispezioni e verifiche, senza incontrare i limiti dell'ulteriore azione accertatrice sopra visti;

<sup>13</sup> LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag.125



# Il commercialista telematico<sup>13</sup>

- sull'istituto dell'accertamento con adesione, dato che se gli uffici connotano come *parziali* la gran parte degli atti di accertamento che notificano in conseguenza degli elementi contenuti nei processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza, anche a seguito di verifiche generali, i relativi atti di adesione hanno analoga connotazione parziale.

Oggi tutto ciò incide profondamente anche sulla possibilità di definire il pvc. In virtù della nuova norma, infatti, solo i rilievi che presentano le caratteristiche sopra evidenziate, possono essere definiti<sup>14</sup>.

In pratica, per il nuovo assetto normativo, operato dalla Finanziaria 2005, tutti gli elementi che provengono dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali ( Dogane, per esempio), possono utilizzare il nuovo strumento.

Oggetto
Violazioni contenute in pvc trasfusibili in avvisi di accertamento parziali

Quindi deve trattarsi di violazioni “*sostanziali*” alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto basata su elementi che consentono di stabilire l'esistenza di:

- redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi della liquidazione e controllo formale della dichiarazione di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973;
- imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di controllo formale di cui all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le Entrate, inoltre, nella citata circolare n. 55/2008 chiariscono che l'istituto opera anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di violazioni, analoghe a quelle innanzi menzionate cui può conseguire l'accertamento parziale, concernenti l'IRAP, nonché l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

## IMPOSTE DEFINIBILI

<sup>14</sup> Sul punto cfr. l'interessante intervento di PAGANO, *Manovra d'estate 2008: Occhio alla barca...arruolati i comuni: come difendersi*, in [www.il-commercialistatelematico.it](http://www.il-commercialistatelematico.it), che pone una importante riflessione sulla definibilità dei sintetici

# Il commercialista telematico<sup>14</sup>

Imposte sui redditi	Iva	Irap
Addizionale regionale	Addizionale comunale	Imposte sostitutive dei redditi

Il nuovo istituto trova applicazione anche con riguardo ai contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi, per il cui accertamento l'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 462/1997, prevede che trovino applicazione le disposizioni in materia di imposte sui redditi. In conformità al disposto dell'art.2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, sui contributi oggetto di definizione non sono dovute sanzioni ed interessi.

## L'OGGETTO DELL'ADESIONE

Una regola precisa – ovviamente non modificabile in sede interpretativa – impone che l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale e sostanziale del verbale di constatazione (solo tali violazioni consentono di procedere ad un accertamento, ancorché parziale).

In concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o imposte) oggetto delle violazioni “*sostanziali*” constatate, con distinto e necessario riguardo a tutti i periodi d'imposta interessati dalle violazioni medesime (e non solo a taluni di essi).

Il principio testé enucleato ha come importante corollario l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti.

<b>ESCLUSIONI</b>	
<b>Natura della violazione</b>	<b>Esempi</b>
Violazioni, anche “ <i>sostanziali</i> ”, relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5- <i>bis</i>	Imposta di registro
Violazioni “ <i>formali</i> ” riferite alle imposte definibili	Violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata.
Ogni altro elemento contenuto nel pvc, diverso dalle predette violazioni constatate	Segnalazioni non immediatamente lavorabili

# Il commercialista telematico<sup>15</sup>

In particolare, in ordine alle segnalazioni, dispone la circolare n. 55/2008 che restano escluse le ipotesi in cui il processo verbale presenta fatti o altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali la relativa “ *prognosi di sussistenza* “ viene rimessa, oltre che al vaglio del competente Ufficio, anche all’eventuale espletamento, da parte del medesimo, di ulteriori attività istruttorie. Tale situazione ricorre tipicamente, ad esempio, nei casi in cui il processo verbale contenga la evidenziazione di elementi che:

- portano a considerare determinate operazioni come elusive, ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (in tal caso, l’esistenza di eventuali violazioni può emergere solo a seguito della procedura prevista dal comma 4 dello stesso art. 37-bis);
- riguardano spese e altri componenti negativi ritenuti indeducibili ai sensi dell’art. 110, comma 10, del T.U.I.R. ( l’eventuale sussistenza di violazioni viene appurata solo dopo l’esperimento della procedura sancita dal comma 11 dello stesso art. 110);
- potrebbero integrare violazioni solo qualora confermati da informazioni acquisibili mediante la richiesta di cooperazione internazionale ( operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Paesi esteri), o l’attivazione di indagini finanziarie ex art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Per prassi ormai consolidata, i suddetti elementi vengono compendati nel medesimo processo verbale destinato alla constatazione, ex art. 24 della legge n. 4 del 1929, delle violazioni già compiutamente individuate dall’organo verbalizzante, in una apposita sezione che ha valenza di “ *segnalazione* ” al competente Ufficio dell’Agenzia delle entrate.

In tal caso, l’adesione “ *integrale* ” ai contenuti del processo verbale non può che riguardare le violazioni già compiutamente indicate e non i fatti o le circostanze che rientrano nelle “ *segnalazioni* ”, i quali saranno oggetto dei necessari approfondimenti e sviluppi con l’utilizzo di ulteriori attività istruttorie.

## **LE MODALITA’ DI ADESIONE: TERMINI E REGOLE**

L’adesione non richiede l’espletamento di particolari formalità, traducendosi in una semplice comunicazione del contribuente all’Ufficio dell’Agenzia delle entrate territorialmente competente, nonché all’organo che ha redatto il verbale, utilizzando l’apposito modello approvato con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008.

La validità dell’adesione è ancorata al rispetto di un termine perentorio per la presentazione della comunicazione, che scade il trentesimo giorno successivo a quello della consegna del processo verbale di constatazione.

Stante la particolare rilevanza della consegna del processo verbale, la stessa va eseguita direttamente nei confronti del contribuente o di chi lo

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

15

E’ vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

# Il commercialista telematico<sup>16</sup>

rappresenta legalmente, specificando sempre nell'atto la data in cui la stessa è avvenuta. Qualora, per ragioni non imputabili all'organo verbalizzante, quest'ultimo non possa dar corso alla consegna diretta del processo verbale il contribuente decade dalla facoltà di prestare adesione ai sensi dell'art. 5-bis.

Il rispetto del termine innanzi menzionato riguarda sia la presentazione della comunicazione all'Ufficio competente per la definizione, che quella, parallela, all'organo redigente il processo verbale. Per le comunicazioni presentate mediante il servizio postale, ai fini della verifica del rispetto del termine farà fede la data del timbro dell'ufficio postale accettante.

Nel caso in cui l'organo verbalizzante coincida con l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per la definizione sarà sufficiente la presentazione di una sola comunicazione.

## Termini e regole

Data di consegna pvc	Termine per la presentazione dell'istanza
Dal 25.6.2008 al 22.8.08	30.09.2008
23.8.2008	22.9.2008
Dal 23.8.2008	Entro 30 gg. dalla consegna del pvc

## L'ATTO DI DEFINIZIONE

L'atto di definizione conseguente all'adesione al processo verbale deve indicare, seguendo i dettami dell'art. 7, del D.Lgs. n.218/97 *“gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale”*.

La motivazione è naturalmente rappresentata dalla intervenuta adesione ai sensi dell'art. 5-bis, mentre gli elementi sono quelli che formano oggetto delle violazioni *“sostanziali”* constatate, eventualmente emendati di errori materiali e di calcolo, sulla base dei quali si provvede alla liquidazione delle imposte ed altre somme dovute ai fini della definizione.

Per espressa previsione normativa l'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione all'Ufficio della comunicazione dell'adesione.

Le Entrate raccomandano agli uffici il rigoroso rispetto del termine in questione che appare posto, oltre che nell'interesse del Fisco, anche di quello del contribuente a vedere celermente chiuso il rapporto tributario.



# Il commercialista telematico<sup>17</sup>

Si ricorda che tale termine – per i verbali consegnati fino a tutto il 31 dicembre 2008 - è stato prorogato al 30 giugno 2009.

Tale proroga non può tuttavia riguardare le annualità per le quali la decadenza dell'azione accertatrice è fissata al 31 dicembre 2008. In tal caso, pertanto, la notifica dei relativi atti di definizione dovrà avvenire entro il corrente anno.

Con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale trova completamento il procedimento previsto dall'art. 5-bis che determina, infine, l'insorgere in capo al contribuente dell'obbligo di versare le *“somme dovute risultanti dall'atto di definizione”* medesimo, sancito dal comma 3 della nuova disposizione, *“nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale”*.

Il rinvio all'art. 8 vale a stabilire che:

- a) il versamento delle somme dovute deve essere eseguito entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- b) è ammesso il versamento in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, senza la prestazione di alcuna garanzia.

Qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Le Entrate prendono atto che tale principio segna una particolarità del procedimento previsto dall'art. 5-bis, rispetto a quello disciplinato, con riferimento all'accertamento con adesione, dalle disposizioni del decreto legislativo n. 218 del 1997. Mentre per quest'ultimo, il versamento, integrale o della prima rata (con contestuale prestazione della garanzia), determina il perfezionamento della definizione, come espressamente stabilito dall'art. 9 del citato decreto legislativo, la definizione dell'accertamento parziale conseguente all'adesione ai processi verbali, in esame, si perfeziona invece, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione specificamente previsto dal nuovo art. 5-bis.

E pertanto, in presenza di adesione regolarmente prestata dal contribuente al processo verbale di constatazione, il perfezionamento della definizione deve necessariamente intervenire mediante la emissione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale che riflette i contenuti del processo verbale nei termini precisati nei paragrafi che precedono.

In altri termini, considerata l'articolazione del procedimento previsto dall'art. 5-bis, è da escludere che l'adesione prestata dal contribuente possa essere dal medesimo revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione (salvo il caso di vizi che consentano di ritenerla non validamente espressa).

# Il commercialista telematico<sup>18</sup>

La rilevata circostanza che il perfezionamento della definizione determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione porta, infine, a ritenere che il mancato versamento degli importi dovuti vada sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, in quanto si tratta di fattispecie in tutto analoga a quella dell'omesso versamento delle rate successive alla prima, a seguito dell'ordinario accertamento con adesione, per la quale già la circolare n. 65/E del 28 giugno 2001 (par. 4.4) ha a suo tempo ravvisato la ricorrenza della violazione di cui al citato art. 13 (omesso versamento, anche parziale, entro il termine previsto).

La collocazione legislativa nel corpus normativo del D.Lgs. n. 218 del 1997 sancisce la precisa appartenenza al genus dell'accertamento con adesione del nuovo istituto introdotto dall'art. 5-bis, il quale in definitiva rappresenta una particolare species, caratterizzata dalla anticipazione della adesione (al momento della constatazione delle violazioni che innescano l'accertamento) così come del perfezionamento della definizione (al momento della notifica dell'atto di definizione).

Tale appartenenza ha come immediata e rilevante conseguenza l'estensione alla definizione ex art. 5-bis di tutti gli effetti che il D.Lgs. n. 218 del 1997 collega alla ordinaria definizione dell'accertamento parziale, in materia di imposte sui redditi e di IVA.

Si tratta degli effetti sanciti dall'art. 2 del citato D.Lgs. n. 218/97, tra i quali è compreso quello della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e quelle "collegate al tributo", tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenersi "prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento".

La riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 5-bis - ridotte alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione e, dunque, ad un ottavo del minimo edittale - è applicabile esclusivamente alle violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere all'accertamento parziale.

Ciò comporta di fatto che, per i periodi d'imposta per i quali risultino constatate, nel processo verbale, solo violazioni "formali", le sanzioni a quest'ultime relative, pur astrattamente riconducibili a quelle indicate dall'art. 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, non possono godere della riduzione in parola, dovendo formare oggetto di separata contestazione, ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

## ULTERIORI INDICAZIONI

Come abbiamo già visto, cambiano le modalità di redazione del pvc. Infatti, onde consentire al contribuente di esercitare agevolmente la facoltà di aderire ai contenuti del processo verbale, andranno distintamente indicate, nel corpo dell'atto, le violazioni dalle quali può derivare l'accertamento

# Il commercialista telematico<sup>19</sup>

parziale, evidenziando che le stesse sono comprese nell'ambito di applicazione dell'art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Andranno altresì evidenziati, con riguardo alle annualità d'imposta cui si riferiscono le violazioni stesse, gli Uffici dell'Agenzia delle entrate competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, sottolineando, al contempo, che sarà comunque compito dei detti Uffici verificare che le violazioni siano effettivamente tali da legittimare l'accertamento parziale.

In calce al processo verbale di constatazione sarà altresì evidenziato che l'adesione integrale al verbale può essere effettuata compilando il modello di comunicazione, approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008, e presentandolo a tutti gli Uffici competenti in ragione di ciascun periodo d'imposta ed all'organo che ha redatto il processo verbale.

Per quanto invece attiene all'atto di definizione dell'accertamento parziale, gli Uffici avranno cura di verificare preliminarmente che la tempistica prevista dalla norma sia stata rispettata dal contribuente.

Eventuali comunicazioni presentate o spedite agli Uffici dell'Agenzia delle entrate oltre i 30 giorni successivi a quello della consegna del processo verbale saranno infatti da considerare non ammissibili. Ad analoga conclusione si perviene nel caso in cui la comunicazione non sia stata effettuata utilizzando il modello approvato o sia stata inoltrata senza allegare la copia del documento di riconoscimento del sottoscrittore.

Peraltro, in tutti i casi in cui l'Ufficio ritenga che non possa trovare applicazione l'art. 5-bis in esame, sarà data tempestiva notizia al contribuente con apposita comunicazione.

Infine, gli Uffici sono inviati ad adoperarsi per garantire la notifica al contribuente dell'atto di definizione dell'accertamento parziale nel termine di 60 giorni dalla ricezione della comunicazione di adesione, procedendo successivamente ad un attento monitoraggio della tempistica e degli importi dei versamenti effettuati dai contribuenti delle somme indicate nell'atto di definizione ed alla tempestiva iscrizione a ruolo, in caso di omesso o insufficiente versamento.

## **ADESIONE ENTI COLLETTIVI**

Qualora il pvc investa i soggetti di cui all'art. 5 del T.U. n.917/86<sup>15</sup>, la comunicazione dell'adesione – ai fini dell'ottenimento dei benefici previsti – deve essere effettuata dal legale rappresentante dei soggetti medesimi, entro i termini previsti. In tali fattispecie, infatti, i singoli soggetti partecipanti non possono chiedere di definire la propria posizione sulla base del processo verbale medesimo.

---

<sup>15</sup> La normativa contenuta nell'art. 5 del DPR n. 917/1986 si rivolge alle società di fatto, alle società semplici, alle associazioni fra professionisti, alle imprese familiari e coniugali, alle società in nome collettivo, alle società in accomandita semplice ed alle società di armamento.

# Il commercialista telematico<sup>20</sup>

Le medesime regole valgono anche per i soggetti partecipanti a società che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del T.U.n.917/86, o società consolidanti nell'ambito del consolidato fiscale.

In questo caso, quindi, i soci o i singoli soggetti partecipanti possono utilizzare il modello di comunicazione solo nelle ipotesi in cui nei confronti del soggetto principale l'ufficio abbia già provveduto ad inviare l'atto di definizione del reddito ad essi attribuibile.

La posizione dei partecipanti è quindi strettamente legata a quella del soggetto capogruppo.

In particolare – osserva la circolare n. 55/2008 - , qualora il processo verbale di constatazione riguardi i soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., la comunicazione dell'adesione ai fini dell'art. 5-bis deve essere effettuata dal legale rappresentante dei soggetti medesimi, entro i previsti termini.

L'Ufficio competente alla definizione dell'accertamento nei confronti dell'entità collettiva assume anche la competenza per l'emanazione dei conseguenti atti di definizione dell'accertamento parziale, riguardanti il reddito attribuibile ai soggetti partecipanti alla entità collettiva medesima.

In presenza della definizione ex art. 5-bis l'Ufficio deve comunque interpellare i soggetti in questione, al fine di conoscere se gli stessi intendano o meno aderire alla definizione del reddito loro attribuibile.

Dal punto di vista pratico, il procedimento viene così sintetizzato:

a) entro trenta giorni dalla consegna del processo verbale la società, l'associazione o il titolare dell'azienda coniugale presenta la comunicazione di adesione;

b) una volta notificato l'atto di definizione alle predette entità collettive, l'Ufficio invia tempestivamente a ciascun partecipante l'atto di definizione del reddito di partecipazione ad esso attribuibile, elaborato tenendo conto della definizione dell'entità collettiva e recante l'indicazione delle imposte, sanzioni ed altre somme dovute dal partecipante ai fini della definizione;

c) entro i trenta giorni successivi alla data di ricezione dell'atto di definizione, il soggetto partecipante può manifestare la volontà di definire la propria posizione, utilizzando il medesimo modello di comunicazione previsto per l'adesione al processo verbale (in tal caso, il riferimento contenuto nella comunicazione al processo verbale redatto nei confronti dell'entità collettiva, abbinato alle generalità del soggetto partecipante ed alla precisazione di tale posizione nel campo "in qualità di", appare sufficiente ad identificare il contesto in definizione);

d) entro i venti giorni successivi alla presentazione della comunicazione di adesione, il soggetto partecipante è tenuto a versare le somme risultanti dall'atto di definizione che lo riguarda, o la prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale.



# Il commercialista telematico<sup>21</sup>

Qualora il partecipante non intenda definire la propria posizione troveranno applicazione gli ordinari poteri di accertamento che, per tale tipologia di reddito, si traducono nell'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e nella irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria. In tal caso, l'Ufficio, qualora non sia competente a gestire le posizioni dei singoli partecipanti, trasmette tempestivamente a quello, o a quelli competenti, gli elementi necessari per procedere alla rettifica del reddito di partecipazione.

Le Entrate, in maniera chiara e netta, escludono che i singoli soggetti partecipanti possano chiedere di definire la propria posizione sulla base del processo verbale medesimo.

L'iter procedimentale innanzi delineato vale anche per le ipotesi di adesione al processo verbale di constatazione che riguardi società che abbiano optato per il regime della "trasparenza fiscale" o del "consolidato fiscale".

In particolare, la comunicazione dell'adesione al processo verbale deve essere presentata dalla società "trasparente" o "consolidata" al competente, o ai competenti Uffici ed all'organo verbalizzante. L'Ufficio destinatario della comunicazione, una volta definito l'accertamento parziale nei confronti delle dette entità, procederà all'invio dell'atto di definizione riguardante i soci della società "trasparente" o la società "consolidante", sempre che sia per essi competente. In caso contrario, infatti, dovrà essere tempestivamente interessato l'Ufficio competente, mediante l'invio degli elementi necessari per l'emissione dell'atto di definizione concernente i soci della società "trasparente" o la società "consolidante". Questi ultimi, dalla data di ricezione dell'atto di definizione, avranno trenta giorni di tempo per manifestare la volontà di definire la propria posizione, con le stesse modalità precisate al punto c) che precede, provvedendo, in caso di adesione, entro i venti giorni successivi, ad eseguire il versamento delle somme risultanti dall'atto di definizione medesimo (o della prima rata, in caso di opzione per il pagamento rateale). In mancanza della definizione, la posizione dei soci della società "trasparente" e della società "consolidante" formerà oggetto di un distinto accertamento, con irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria.

## **ASPETTI PENALI<sup>16</sup>**

Come è noto, a chiusura delle operazioni di verifica, qualora siano stati constatati reati fiscali, i verificatori inoltrano rapporto alla Procura della Repubblica territorialmente competente, con l'esposizione dei fatti penalmente rilevanti, nel modo più completo possibile.

Infatti, per effetto di quanto disposto dall'art. 331 del c.p.p., i verificatori che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni, hanno notizia di un reato

---

<sup>16</sup> Per un esame completo dell'istituto sia consentito il rinvio ad ANTICO-CONIGLIARO-FUSCONI, *Accertamento con adesione*, Il Sole24ore, Milano, 2008

# Il commercialista telematico<sup>22</sup>

perseguibile d'ufficio, devono presentare o trasmettere denuncia, senza ritardo al P.M. o ad un ufficiale di polizia giudiziaria.

Sulla base delle disposizioni impartite con la circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, la denuncia, redatta per iscritto, contenente la sommaria esposizione dei fatti, le fonti di prova, le generalità della persona a cui i fatti sono attribuibili, nonché quant'altro necessario per meglio rappresentare i fatti constatati, va sottoscritta da tutti i componenti del nucleo di verifica.

Per la cd. adesione tradizionale, a partire dai concordati perfezionati dal 15 aprile 2000 – data di entrata in vigore del D.Lgs.n.74/2000 - e per effetto della nuova disciplina dei reati, in materia di imposte sui redditi ed IVA, introdotta dal citato D. Lgs. n. 74/2000, la causa di esclusione della punibilità originariamente prevista si è *trasformata* in circostanza *attenuante*, rilevante e produttiva di effetti a seguito del pagamento del debito tributario.

In particolare, l'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000 ha sancito che le pene previste per i delitti di cui al citato decreto *“sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art.12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante il pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”*.

Tale nuova previsione normativa – diversa dal quella prevista dal sistema previgente – ha scartato la soluzione *estrema* di elevare la condotta risarcitoria a causa *estintiva* del reato rilevando - come si legge nella relazione allo schema del decreto legislativo di riforma dei reati tributari - che *“in materia di criminalità economica, e tributaria in particolare, laddove vengono in giuoco interessi di natura prettamente patrimoniale, una simile soluzione finirebbe per frustrare la comminatoria di pena, se non anche per sortire un effetto criminogeno, in quanto consentirebbe ai contribuenti di monetizzare il rischio della responsabilità penale...”*, ma ha *elevato* la circostanza attenuante per tutti i reati.

Per rendere possibile l'applicazione dell'attenuante, il pagamento deve intervenire prima dell'apertura del dibattimento: pertanto, se l'atto di adesione non è stato ancora redatto e, di conseguenza, non è avvenuto il pagamento, per non perdere il beneficio dell'attenuante è necessario che il contribuente richieda al giudice il rinvio dell'apertura del dibattimento ed all'Ufficio finanziario una *accelerazione* del contraddittorio.

L'estinzione del debito può essere effettuato da chiunque, non essendo necessario che venga effettuata dall'imputato e/o indagato: la circostanza attenuante si ha anche nell'ipotesi in cui il pagamento sia effettuato da un terzo qualsiasi (essenziale è raggiungere il risultato che il legislatore si propone).

Il beneficio dell'attenuante si verifica anche nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante compensazione con altri tributi, utilizzando il modello F24, pur se ammettere l'estinzione del debito tributario senza prima aver accertato il diritto al credito vantato potrebbe comportare l'indebita fruizione

del beneficio penale in caso di successiva constatata insolvenza del contribuente.

Nelle ipotesi di rateazione del debito tributario è importante conoscere l'esatto momento in cui sorge per il contribuente il diritto all'attenuante: in altre parole, è lecito domandarsi se il perfezionamento dell'atto di adesione – che si verifica con il pagamento della prima rata e l'esibizione della garanzia – costituisca anche circostanza che determina la spettanza del beneficio dell'attenuante, in caso di rilevanza penale della fattispecie oggetto di concordato, ovvero se si renda necessaria la corresponsione delle ulteriori rate in cui si articola la rateazione del complessivo debito. A tal proposito, concordiamo con quanto convenuto nel protocollo d'intesa, siglato il 25 ottobre 2000 tra il Comando della Guardia di Finanza del Trentino Alto Adige, la Direzione delle Entrate di Trento e la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento, secondo cui deve essere privilegiata la prima soluzione, sicuramente più coerente con l'impianto normativo dettato dal D. Lgs. n. 218/1997<sup>17</sup>.

Per specifica previsione del secondo comma dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art.19, comma 1. La relazione governativa al provvedimento normativo precisa, infatti, che la disposizione non intende introdurre una deroga al principio di specialità *“inammissibile a fronte delle indicazioni della legge delega, ne' qualificare in senso risarcitorio le sanzioni amministrative tributarie, in contrasto con le indicazioni di sistema emergente dal D. Lgs. n. 472 del 1997, ma semplicemente utilizzare la sanzione amministrativa quale criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno da reato, ulteriore rispetto al mero pagamento dell'imposta”*.

In ogni caso, il legislatore penale ha disposto che *“della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'art.53 della L.24 novembre 1981, n. 689”*, in forza del quale il giudice, nel caso in cui abbia deciso di infliggere una pena detentiva non superiore a tre mesi, può sostituirla con una multa pari a 75.000 delle vecchie lire per ciascun giorno di detenzione, così come previsto dall'art.135 del codice penale: pertanto, la diminuzione della pena in conseguenza dell'attenuante, non rileva ai fini della sostituzione della pena detentiva con quella pecuniaria.

Le considerazioni svolte, pur in attesa di un necessario chiarimento da parte

---

<sup>17</sup> Come correttamente osservato nel protocollo d'intesa, nonostante l'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000 sembri prevedere la completa estinzione del debito tributario e, quindi, in caso di pagamento rateale, l'applicazione dell'attenuante dovrebbe coincidere con il pagamento dell'ultima rata, non può essere trascurata la circostanza che l'accertamento con adesione si perfeziona con il pagamento della prima rata e la presentazione della garanzia, per cui *“sembra più conforme allo spirito della norma scegliere tale ultimo momento per il sorgere del diritto all'applicazione della circostanza attenuante per una duplice serie di motivi. Il primo è che con la rateizzazione del debito tributario il pagamento dell'ultima rata sarebbe probabilmente effettuato dopo l'apertura del dibattimento. Il secondo è che la concessione della garanzia (...) equivale ad un sicuro pagamento del debito tributario (...) anche se assolto da un terzo”*.

# Il commercialista telematico<sup>24</sup>

delle Entrate, portano a ritenere che l'attenuante prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n.74/2000<sup>18</sup> possa trovare applicazione nel caso in cui il contribuente intenda beneficiare del nuovo istituto deflativo, in quanto trattasi di una definizione che rientra nell'ambito del decreto legislativo n. 218/97.

E quindi, pur sussistendo l'obbligo di inoltrare il rapporto da parte dei verificatori, in presenza di reati fiscali, l'avvenuta *acquiescenza* totale al pvc dovrebbe *generare* l'attenuante di cui all'art.13, atteso che la norma fa riferimento – in ogni caso – a speciali procedure di adesione.

Gianfranco Antico

5 Novembre 2008

---

<sup>18</sup> Art. 13 del D.Lgs.n.74/2000

1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'art.53 della legge 24 novembre 1981, n. 689.