

Il commercialista telematico

LA DEFINIZIONE DEGLI INVITI A COMPARIRE TESTATA DALLE ENTRATE

a cura di Roberta De Marchi

Con circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009 l'Agenzia delle entrate è intervenuta in ordine alla definizione degli inviti a comparire, alla luce delle modifiche apportate dal D.L. n. 112/2008, conv., con modif. in L. n. 2/2009.

Al fine di armonizzare i nuovi istituti deflativi – definizione dei pvc e definizione degli inviti a comparire – il legislatore, inoltre, ha modificato pure l'istituto della c.d. “acquiescenza” all'avviso di accertamento o di liquidazione.

Analizziamo la corposa circolare emanata per fornire al Lettore un quadro di sintesi.

DECORRENZA

Per espressa previsione normativa, il nuovo istituto – relativamente alle imposte dirette e all'Iva - trova applicazione in relazione agli inviti al contraddittorio emessi a decorrere dal 1° gennaio 2009.

Ai fini delle imposte indirette diverse dall'Iva, invece, la norma trova applicazione a decorrere dal 29 gennaio 2009.

DEFINIZIONE DEGLI INVITI A COMPARIRE IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI ED IVA

L'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di IVA, oltre ad indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno ed il luogo della comparizione, deve recare anche l'indicazione delle *“maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis”* e dei *“motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi”*.

L'invito deve comunque indicare i necessari elementi di dettaglio anche qualora dall'accertamento non scaturisca la determinazione di *“maggiori imposte dovute”* ma, ad esempio, quella di *“imposte dovute”* (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o quella di *“minori crediti d'imposta”* (come nel caso di rettifica della dichiarazione IVA a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta).

Il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 stabilisce che ai contenuti dell'invito, integrati nei termini di cui si è detto innanzi, *“il contribuente può prestare adesione mediante comunicazione al competente Ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla*

Il commercialista telematico

comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata".

Per le Entrate, *"il procedimento finalizzato all'adesione (compresa quella, preventiva, all'invito) trova la sua più idonea applicazione in tutti i casi in cui l'accertamento si basi essenzialmente su prove di natura presuntiva (iuris tantum) o su altri elementi comunque suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio.*

Situazioni del genere ricorrono, tipicamente, a titolo esemplificativo, nelle seguenti ipotesi:

- *accertamenti d'Ufficio, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione, basati su presunzioni anche prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza;*
- *rettifiche di cui all'art. 38, terzo comma, ed all'art. 39, primo comma, lettera d) del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché di cui all'art. 54, secondo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, basate su presunzioni semplici;*
- *accertamenti induttivi di cui all'art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972;*
- *accertamenti con metodo sintetico di cui all'art. 38, quarto comma del d.P.R. n. 600 del 1973".*

Il nuovo istituto deflativo non può però operare nell'ipotesi in cui sia stato in precedenza consegnato un processo verbale di constatazione e, pur sussistendone i presupposti, gli interessati non abbiano effettuato l'adesione ai contenuti dell'atto, ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Resta comunque la possibilità per il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, di presentare istanza per la formulazione della proposta di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 1 del decreto legislativo n. 218 del 1997, secondo le ordinarie modalità e con le agevolazioni previste dall'art. 2, comma 5, dello stesso decreto.

Le Entrate forniscono una importante precisazione: *"la preclusione in parola non opera qualora l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale, con specifico riguardo agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate. In concreto, quindi, se l'Ufficio ritiene che la pretesa impositiva debba riguardare imponibili o imposte di entità diversa da quella risultante dal processo verbale (definibile ex art. 5-bis del decreto legislativo n. 281 del 1997), l'invito conseguentemente emesso resterà definibile, per adesione, ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis (anche ove si tratti di imponibili e/o imposte inferiori a quelle oggetto delle violazioni constatate)".*

Il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 dispone che l'adesione, da parte del contribuente, ai contenuti dell'invito a comparire è effettuata con comunicazione al competente Ufficio della Agenzia delle Entrate e con il versamento delle somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Il commercialista telematico

Al contribuente, peraltro, è fatto obbligo di allegare alla comunicazione la quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata, o della prima rata qualora abbia optato per il pagamento rateizzato. In tal caso, nella comunicazione deve essere specificato il numero delle rate prescelte.

Circa le modalità di trasmissione, la comunicazione può essere sia consegnata direttamente agli Uffici che hanno emesso l'invito, i quali rilasciano apposita attestazione di ricevuta, sia spedita a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento.

Le Entrate rilevano una impostata differenza con la definizione dei pvc: *“a differenza di quanto previsto per l'adesione al verbale di constatazione, che si perfeziona con la semplice comunicazione del contribuente, nel caso in esame l'adempimento degli obblighi di versamento, sia pure limitati alla prima rata in caso di rateizzazione del debito, si pone, unitamente alla comunicazione del contribuente, come presupposto essenziale per la validità della definizione”*.

Ai fini del perfezionamento dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio è necessario, pertanto, che il contribuente, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, effettui:

- la comunicazione di adesione ai contenuti dell'invito al competente Ufficio, con modalità conformi alle previsioni del provvedimento direttoriale del 10 settembre 2008;
- il pagamento dell'unica rata, o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale, allegandone quietanza nella predetta comunicazione.

L'adesione, sotto il profilo sostanziale, deve riguardare il contenuto integrale dell'invito non essendo consentita alcuna possibilità di adesione parziale al contenuto dello stesso. Il rispetto del termine ha natura sostanziale e riguarda sia la presentazione della comunicazione che il versamento delle somme dovute.

Ai fini della relativa verifica, per le comunicazioni presentate a mezzo posta, farà fede la data del timbro dell'Ufficio postale accettante, mentre per i pagamenti effettuati varrà la data di versamento risultante dal modello unificato di pagamento.

In caso di pagamento rateale non è necessario prestare le garanzie previste per l'adesione classica. Qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, successive alla prima rata, l'Ufficio competente provvede alla iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del d.P.R 29 settembre 1973, n. 602. Conseguentemente, l'ipotesi di mancato versamento delle somme oggetto del pagamento dilazionato integra la violazione prevista dall'art. 13 del D.Lgs.n.471/97.

Nell'ipotesi di definizione dell'accertamento che riguarda i contribuenti che producono redditi in forma associata, di cui all'art. 5 del T.U.I.R., e i soggetti che optano per la trasparenza fiscale, ai sensi degli artt.

Il commercialista telematico

115 e 116 del T.U.I.R.. è prevista una procedura unitaria di definizione nei confronti delle entità collettive e di quelli che ad esse partecipano.

In particolare, l'Ufficio competente all'accertamento nei confronti dell'entità collettiva effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, limitatamente alle quote di reddito di partecipazione ad essi imputabili, con un unico atto e in contraddittorio con ciascun soggetto.

Una volta che l'Ufficio abbia emesso gli inviti al contraddittorio nei confronti sia dell'entità collettiva che dei soggetti partecipanti, ciascuno di essi potrà autonomamente aderire ai contenuti dell'invito ricevuto, effettuando la prevista comunicazione e provvedendo al pagamento degli importi indicati nell'invito, così fruendo delle particolari agevolazioni previste.

Per i soggetti che non aderiscano negli anzidetti termini (entità collettiva e/o partecipanti), l'invito continuerà a produrre i propri effetti e la definizione potrà essere effettuata previo contraddittorio con l'Ufficio, con la fruizione, ove il procedimento giunga a positiva conclusione, delle agevolazioni previste per l'ordinario accertamento con adesione.

In sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà tenere in debito conto la circostanza dell'intervenuta adesione ai contenuti dell'invito, soprattutto ove la stessa abbia riguardato l'entità collettiva.

Per i soggetti che, anche a seguito del contraddittorio, non abbiano prestato adesione all'accertamento, l'Ufficio emetterà atti di accertamento basati sulla eventuale definizione avvenuta a seguito dell'esperimento del contraddittorio ovvero, in mancanza di tale definizione, su quella precedentemente intervenuta mediante adesione all'invito.

In caso di adesione all'invito al contraddittorio le sanzioni sono ridotte ad 1/8 del minimo, ovvero pari al 12,5% del predetto importo.

L'ulteriore riduzione sanzionatoria è applicabile esclusivamente alle violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere agli inviti al contraddittorio a decorrere dal 1° gennaio 2009 (29 gennaio 2009, per quelli relative alle imposte indirette diverse dall'Iva), con la conseguenza che per gli inviti già emessi dagli Uffici alla data del 31 dicembre 2008, continua a trovare applicazione la previgente disciplina.

Tra gli effetti premiali che caratterizzano il nuovo istituto, particolare rilevanza assume, inoltre, il limite alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi in caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore, contenuta nel nuovo art. 10-ter della legge 8 maggio 1998, n. 146 (introdotto dall'art. 27, comma 4, del decreto legge n. 185 del 2008).

Il predetto art. 10-ter, al comma 1, stabilisce, infatti, che, in caso di adesione agli inviti al contraddittorio finalizzati all'accertamento basato sugli studi di settore per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi, sono preclusi eventuali ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), secondo

Il commercialista telematico

periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972, qualora abbiano ad oggetto attività non dichiarate di ammontare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti, con un massimo di 50.000 euro.

L'inibizione dell'ulteriore attività di accertamento su base presuntiva risulta, pertanto, condizionata alla concomitante presenza dei due presupposti richiesti dalla norma:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione presuntiva, non deve essere superiore a 50.000 euro;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione di tipo presuntivo, deve risultare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti.

La previsione del limite dei 50.000 euro e del 40% dei ricavi o compensi definiti non costituisce in alcun modo una franchigia.

Pertanto, nell'ipotesi in cui l'ammontare accertabile in base alle presunzioni semplici qualificate sia superiore ai predetti limiti, la rettifica dei ricavi o dei compensi sarà effettuata nella misura complessiva.

L'effetto preclusivo non opererà qualora sussistano i presupposti per l'irrogazione delle sanzioni relative all'omessa o infedele dichiarazione dei dati previsti nei *“modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore”*, ovvero nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

Sempre in tema di effetti conseguenti al nuovo istituto, le Entrate dirimono una delicata questione *“qualora le violazioni oggetto dell'invito al contraddittorio integrino gli estremi di alcuno dei delitti previsti dal D.Lgs.n.74/2000, la definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito può costituire circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13 del citato decreto legislativo”*. Quest'ultima disposizione, infatti, nel disciplinare la circostanza attenuante speciale del *“pagamento del debito tributario”* relativo a fatti costitutivi di delitti previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, fa espresso riferimento all'avvenuta estinzione del debito a seguito di *“speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”*, tra le quali deve ritenersi compresa anche quella in parola, di cui all'art. 5, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 218 del 1997 (coerentemente con l'orientamento a suo tempo fornito dalla circolare n. 154/E, par. 4.2, del 4 agosto 2000, secondo il quale l'estinzione del debito in argomento può derivare da qualsiasi tipo di definizione dei rapporti tributari).

DEFINIZIONE DELL'INVITO A COMPARIRE PER LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Anche nel procedimento dell'adesione per le altre imposte indirette diverse dall'IVA, è stata disposta l'integrazione del contenuto dell'invito a comparire, con le medesime regole già viste per le imposte sui redditi e l'Iva.

Il commercialista telematico

Per quanto concerne l'oggetto dell'adesione esso deve riferirsi all'intero contenuto dell'atto, denuncia o dichiarazione, essendo preclusa qualsiasi ipotesi di definizione parziale riguardante singoli beni o diritti.

Tuttavia, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse, se soggetta ad autonoma imposizione forma oggetto di adesione come se fosse un atto distinto.

Per quanto attiene al profilo soggettivo, vale la pena di ricordare che l'adesione all'invito al contraddittorio riguarda tutti i contribuenti e può essere effettuata anche da uno solo degli coobbligati solidali (in quest'ultimo caso si ha l'estinzione della pretesa tributaria nei confronti di tutti gli altri).

Circa le modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, trovano applicazione le disposizioni dettate, per la definizione in materia di imposte dirette ed IVA, cui si rinvia.

LE MODIFICHE ALL'ISTITUTO DELL'ACQUIESCENZA

Con la nuova disposizione, introdotta in sede di conversione del decreto legge n. 185 del 2008, viene ora ulteriormente stabilito che, nei casi di avviso d'accertamento e di liquidazione non preceduti dall'invito al contraddittorio previsto per l'accertamento con adesione, le sanzioni debbano essere ridotte alla metà di quelle previste negli ordinari casi di definizione per mancata impugnazione da parte del contribuente, con la conseguenza che la misura della sanzione risulta essere pari ad un ottavo.

L'ulteriore riduzione ad un ottavo non si applica, per espressa previsione, nei casi in cui in cui sia stato in precedenza consegnato verbale di constatazione e, pur sussistendo i presupposti per poter aderire ai sensi dell'art. 5-*bis* del decreto legislativo n. 218 del 1997, gli interessati non se ne siano avvalsi.

L'ammissione al beneficio della riduzione ad un ottavo delle sanzioni irrogate compete qualora siano rispettate tutte le condizioni espressamente previste dall'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Pertanto, è necessario che il contribuente:

- rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione emesso;
- rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione, ai sensi degli artt. 6, comma 2, e 12, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997;
- effettui il pagamento, entro il termine di proposizione del ricorso, delle somme complessivamente dovute a titolo di tributo, interessi e sanzioni tenendo conto della riduzione della misura di quest'ultime.

La disposizione in esame si applica con riferimento agli avvisi d'accertamento o liquidazione emessi dagli Uffici per i quali, alla data di entrata in vigore della legge del 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione del

Il commercialista telematico

decreto legge n. 185 del 2008 (29 gennaio 2009), non siano scaduti i termini per la proposizione dei ricorsi.

ULTERIORI INDICAZIONI OPERATIVE

Nell'intraprendere la procedura di adesione, le Entrate invitano i propri uffici a prestare particolare attenzione alla tempistica degli adempimenti, essendo il termine previsto dall'art. 5, comma 1-*bis*, posto a validità della definizione stessa.

Pertanto, per consentire al contribuente di effettuare, nel rispetto del termine previsto dall'art. 5, comma 1-*bis*, gli adempimenti necessari al perfezionamento della adesione, è necessario che gli Uffici procedano al fine d'assicurare che l'invito a comparire sia recapitato al contribuente almeno quarantacinque giorni prima della data fissata per il contraddittorio mediante il servizio postale con raccomandata ai sensi dell'art. 14 della legge 20 novembre 1982 n. 890.

L'invito a comparire inviato dall'Ufficio, assume una valenza esclusivamente informativa e non vincolante; pertanto, il contribuente può non aderire all'invito a comparire e recarsi, nel luogo e nella data stabiliti, presso l'Ufficio per avviare un contraddittorio.

Roberta De Marchi
19 Febbraio 2009