

Accertamento con adesione - adesione ai p.v.c. - adesione agli I.a.C.: modalità di definizione

a cura di Gianfranco Antico

Come è noto, nel corso di questi ultimi mesi, il legislatore è intervenuto per potenziare gli strumenti deflativi del contenzioso.

Mettiamo a confronto le tre normative di riferimento per i tre istituti (accertamento con adesione, adesione ai pvc e adesione agli inviti a comparire) e le istruzioni diramate (circolare n. 235/1997, circolare n. 4/2008 e circolare n. 55/2008), in ordine alle modalità di definizione.

Accertamento con adesione

Conclusasi positivamente la fase del contraddittorio, l'Ufficio finanziario, subito dopo o contestualmente, redige in duplice esemplare l'atto di accertamento con adesione.

Il versamento delle somme dovute in forza della sottoscrizione dell'atto di adesione deve avvenire entro i venti giorni successivi alla data di redazione dell'atto stesso, distintamente per ciascuna annualità d'imposta oggetto di definizione e tale adempimento costituisce condizione di efficacia per il perfezionamento del procedimento concordatario che, altrimenti, resta privo di efficacia. Si tratta di un termine perentorio, nel rispetto del quale il contribuente deve provvedere al versamento del totale dell'importo dovuto ovvero, nel caso di pagamento rateale, al pagamento della prima rata, unitamente alla presentazione della garanzia.

E' possibile 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 (100 milioni delle vecchie lire), importo che tiene conto dell'intera somma dovuta, comprensiva di imposte, interessi e sanzioni.

La decisione di pagare ratealmente e la scelta del numero delle rate è interamente demandata al contribuente, che può liberamente decidere come meglio articolare il proprio pagamento .

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: 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.

Nei dieci giorni successivi alla scadenza del (primo o unico) pagamento, il contribuente deve far pervenire all'ufficio copia del versamento effettuato ovvero, in caso di pagamento rateale, copia dell'attestato di versamento della prima rata e la documentazione, in originale, attinente la garanzia rilasciata.

Il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive autorizza l'ufficio a notificare un apposito invito al garante, richiedendo formalmente il pagamento; trascorsi trenta giorni, se il garante non versa l'importo garantito, il competente Ufficio delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico sia del contribuente che dello stesso garante.

Pertanto, per effetto del combinato disposto dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 218/1997, condizione di efficacia per il perfezionamento dell'adesione è il versamento, entro venti giorni dalla sottoscrizione, del totale dell'importo dovuto ovvero, nel caso di pagamento rateale, della prima rata, unitamente alla prestazione della garanzia.

Definizione dei pvc

L'art. 83, comma 18, del D.L. n. 112/2008, conv. in L. 6 agosto 2008, n. 133, ha inserito nel D.Lgs. n. 218/1997 l'art. 5-bis, titolato "*Adesione ai verbali di constatazione*", al fine di definire le violazioni contenute in processi verbali di constatazione che riguardano le imposte dirette e l'IIVA e che consentono "*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*".

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione.

Il procedimento introdotto dal legislatore prevede che la composizione della lite "*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.

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 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" (la norma richiama, quindi, l'art. 8 del D.Lgs. n. 218/97 che consente la rateizzazione in 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).

L'adesione al p.v.c. subordina la spettanza dei benefici esclusivamente all'invio tempestivo della comunicazione, mantenendo la spettanza dell'agevolazione sanzionatoria anche in caso di omesso pagamento delle somme dovute.

In tal caso, diventa solo operativa la previsione dell'art. 5 *bis*, comma 4, che abilita il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, a norma dell'art. 14 del DPR n. 602/1973, senza alcun ulteriore aggravio di penalità.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 55/2008, ha sottolineato la sostanziale differenza procedurale tra l'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n.218/1997 e il procedimento di cui all'art. 5-*bis* che si perfeziona indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione previsto dalla nuova disposizione.

Pertanto, in presenza di adesione al processo verbale di constatazione, regolarmente richiesta dal contribuente, il perfezionamento della definizione deve necessariamente intervenire a seguito dell'emissione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

In altri termini, considerata l'articolazione del procedimento previsto dall'art. 5-*bis*, le Entrate - correttamente - escludono 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).

La validità dell'adesione è subordinata 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.

Il rispetto del termine innanzi menzionato riguarda sia la presentazione della comunicazione all'ufficio competente per la definizione, che quella rivolta all'organo redigente il processo verbale.

In altre parole, in presenza di comunicazione di adesione regolarmente e tempestivamente presentata dal contribuente dopo la consegna del processo verbale di constatazione, il perfezionamento della definizione interviene a seguito dell'emissione e rituale notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, che riflette i contenuti del processo verbale nei termini precisati nei paragrafi che precedono.

Poiché il perfezionamento della definizione determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione, l'eventuale mancato versamento degli importi dovuti è sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, in quanto si tratta di fattispecie del tutto analoga a quella dell'omesso versamento delle rate successive alla prima, oggetto dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 65/E del 28 giugno 2001 (par. 4.4).

Definizione degli inviti a comparire

L'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di IVA art. 5 del D.Lgs.n.218/97 - , 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 ...”* 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 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.

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 – nella richiamata circolare n. 4/2009 - pongono in risalto una differenza sostanziale 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.

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. n. 602/73. 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.

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 2009¹, con la

¹ Dal 29 gennaio 2009, per quelli relative alle imposte indirette diverse dall'Iva

conseguenza che per gli inviti già emessi dagli Uffici alla data del 31 dicembre 2008, continua a trovare applicazione la previgente disciplina.

Quadro di sintesi

Istituti deflativi		
Istituto	Modalità di definizione	Attività di recupero
Accertamento con adesione	Versamento delle somme dovute i venti giorni successivi alla data di redazione dell'atto stesso, ovvero, al pagamento della prima rata, unitamente alla presentazione della garanzia.	Apposito invito al garante, richiedendo formalmente il pagamento; trascorsi trenta giorni, se il garante non versa, l'Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico sia del contribuente che dello stesso garante.
Adesione ai pvc	Comunicazione del contribuente entro 30 gg. dalla consegna del pvc	Iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme ancora dovute, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973. Sanzione ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

Definizione degli I.a.C.	versamento, sia pure limitatamente alla prima rata in caso di rateizzazione del debito	Iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/73. 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.
--------------------------	--	---

Gianfranco Antico
29 Maggio 2009