

DEFINIZIONE DEI PVC I GIUDICI SBARRANO LA STRADA AI RIMBORSI

di Gianfranco Antico

Con sentenza n. 86 del 4 novembre 2009 (ud. del 21 ottobre 2009) la Commissione tributaria provinciale di Torino, Sez. XX, ha ritenuto inammissibile il ricorso presentato avverso l'accertamento definito attraverso la procedura di adesione di cui all'art. 5-bis, D.Lgs. n. 218/1997.

Fatto

La X S.r.l. ricorre avverso l'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Torino 4, notificato in data 03/12/2008, quale definizione emessa a seguito di comunicazione di adesione al verbale di constatazione del 05/11/2008 ai sensi dell'art. 5-bis D.Lgs. 218/1997, notificato il 02/12/2008, per l'anno d'imposta 2005.

Nel PVC l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non deducibili, sia ai fini IRES che IRAP costi per un ammontare di Euro 31.161,00. Nel PVC veniva quantificato, ai fini IRAP un importo di Euro 1.324,00, nessun importo veniva quantificato per l'IRES.

La società ha maturato, altresì, perdite fiscali, ad oggi non utilizzate in compensazione di utili fiscali, per l'anno 2005 di Euro 233.597,00. Non risulta nel PVC alcun importo a debito per l'IRES.

Basandosi sugli importi quantificati dall'Ufficio in tale atto la società ha ritenuto opportuna l'adesione al verbale di contestazione per un importo di Euro 1.489,50, comprese le sanzioni ridotte.

Si legge nella sentenza che *“ successivamente l'Ufficio inviò gli importi da pagare senza tener conto delle perdite fiscali pregresse, con un importo di Euro 13.058,00”*.

A seguito dell'atto di definizione, liquidato senza le perdite pregresse, la società presentò istanza di autotutela all'Ufficio, per la quale non è pervenuta formale risposta.

L'impugnazione dell'atto di definizione si fonda sul combinato disposto dagli artt. 84 (ex art. 102) D.P.R. 917/86, secondo cui la perdita può essere computata in diminuzione del reddito per i periodi successivi ma non oltre il quinto anno, e dell'art. 5-bis del DLgs 218/97 che recita al comma 2 *"la adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione"*.

La ricorrente richiede, pertanto, che nella liquidazione dell'atto di adesione gli vengano riconosciute le perdite pregresse.

L'Ufficio costituendosi in giudizio, in diritto, in via pregiudiziale richiede l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 19 D.Lgs. 546/1992, in quanto l'avviso di definizione dell'accertamento parziale non rientra tra le tipologie degli atti impugnabili.

Inoltre, rileva che l'art. 2, comma 3, del D.Lgs. 218/1997 precisa che *"l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio"*.

Sentenza

Il Collegio, pur ritenendo che l'avviso di definizione dell'accertamento parziale rientri nella casistica dell'art. 19 del D.Lgs, ritiene inammissibile il ricorso.

L'art. 5-bis del D.Lgs. 218/1997 stabilisce che: *"il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929 n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633. L'adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione ... (omissis)"*.

L'art. 2 comma 3 del D.Lgs. 218/97 testualmente prevede "l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio".

Sulla base di queste considerazioni la Commissione tributaria ha dichiarato inammissibile il ricorso.

L'istituto

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": la nuova disposizione¹, come precisa l'incipit dello stesso comma 18, 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 ambizioso obiettivo - perseguito, perfino con le medesime parole, anche dallo Statuto dei diritti del contribuente che a tali principi, appunto, si ispira - si intende pervenire anticipando la composizione bonaria delle liti con il fisco già al momento della consegna del processo

¹ 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.com; BUETTO, *Manovra d'estate 2008: a seguito del maxi emendamento cambia la definizione dei processi verbali di constatazione*, in www.commercialistatelematico.com, 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.com, 2008; ANTICO, *Manovra d'estate: la definizione dei potenziali accertamenti parziali*, in www.commercialistatelematico.com, 2008; BUETTO, *Manovra d'estate: la definizione dei processi verbali di constatazione da parte dei soci di società*, in www.commercialistatelematico.com, 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; ANTICO, *L'adesione ai pvc trova le regole delle Entrate*, in "Informatore Pirola", n. 37/2008, pag. 47; PAGANO, *Le ipotesi particolari di adesione ai pvc*, in "Informatore Pirola", n. 38/2008, pag. 39; ANTICO, *Adesione al PVC e adesione all'invito a comparire: i due istituti a confronto*, in "Consulenza", n. 44/2008, pag. 20; ANTICO, *Adesione ai verbali di constatazione*, in "La settimana fiscale", n. 47/2008, pag. 38; CERIONI, *Definizione dei processi verbali e tutela giurisdizionale del contribuente*, in "Bollettino Tributario", n. 2/2009, pag. 98; ANTICO, *Gli strumenti alternativi al contenzioso*, in "Consulenza", n. 8/2009, pag. 33.

verbale di constatazione (*rectius*: entro i trenta giorni successivi) e concedendo un ulteriore “sconto” sulle sanzioni (1/8 invece del preesistente 1/4), in cambio della totale acquiescenza ai rilievi mossi dagli organi verbalizzanti - siano essi Guardia di Finanza o funzionari dell’amministrazione finanziaria e/o doganale - a conclusione dell’attività ispettiva svolta a mezzo di accessi, ispezioni e verifiche.

Le violazioni in tal modo definibili riguardano le imposte dirette e l’IVA 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 una procedura di 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 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.

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. Pur in mancanza di esplicita indicazione normativa, il termine per il contribuente è perentorio: pertanto, un eventuale ritardo nell'invio della comunicazione da parte del contribuente comporta la perdita dei benefici previsti dalla disposizione.

La norma dispone che l'atto di adesione deve essere redatto in conformità alle previsioni dell'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997 che, fra l'altro, impone l'obbligo della motivazione.

Il co. 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"*.

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 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).

Una regola generale in tema di adesione - e, quindi, trasferibile anche al nuovo istituto definitorio - impone che il procedimento transattivo abbia riguardo al contenuto integrale e sostanziale del verbale di constatazione: in concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o maggiori 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).

L'adesione ai processi verbali non richiede l'espletamento di particolari formalità, traducendosi in una semplice comunicazione inviata o consegnata dal contribuente all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti, nonché all'organo che ha redatto il verbale, utilizzando l'apposito modello approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

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. Stante la particolare rilevanza del momento di consegna del processo verbale, occorre eseguirla direttamente nei confronti del contribuente o di chi lo rappresenta legalmente, specificando nell'atto la data in cui la stessa è avvenuta. Qualora, per ragioni non imputabili all'organo verbalizzante, non sia possibile dar corso alla consegna diretta del processo verbale, il contribuente decade comunque dalla possibilità di potersi avvalere dell'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 rivolta all'organo redigente il processo verbale; è evidente che, nel caso in cui l'organo verbalizzante coincida con l'ufficio finanziario competente, sarà sufficiente la presentazione di una sola comunicazione. 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.

L'atto di definizione conseguente all'adesione del contribuente 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"*.

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 della comunicazione dell'adesione.

Con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale trova completamento il procedimento previsto dall'art. 5-bis, con ciò

determinandosi, in capo al contribuente, l'obbligo 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 in caso di versamento rateale"*.

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

Breve nota

Ci sembra ineccepibile la conclusione cui è giunta la Commissione tributaria di Torino: l'accettazione integrale del pvc non permette ripensamenti successivi né da diritto a richiedere successivamente perdite pregresse non computate, né da diritto ad avere rimborsi - per annualità precedenti o successive - per l'eventuale accettazione di rilievi.

3 marzo 2010

Gianfranco Antico