

Manovra 2011

ACCERTAMENTO con ADESIONE PAGAMENTI RATEALI

CHIARIMENTI della C.M. 41/E/2011

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

La **disciplina degli istituti deflativi del contenzioso** è contenuta nel **D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 [CFF 4773]**.

Sono molteplici le vie per una **definizione bonaria della controversia, senza il bisogno d'intervento da parte del giudice tributario**; si va dall'**adesione integrale** ai rilievi contenuti nei **processi verbali di constatazione**, all'**acquiescenza** sulle **richieste avanzate dall'Agenzia delle Entrate**, fino allo strumento cardine del dialogo tra Fisco e contribuente: l'**accertamento con adesione**.

Con l'**art. 23, co. 17-20, D.L. 6.7.2011, n. 98**, conv. con modif. dalla **L. 15.7.2011, n. 111**, il Legislatore è intervenuto sull'istituto dell'**accertamento con**

adesione eliminando, in caso di **pagamento rateale**, l'obbligo per il contribuente di prestare **garanzia** nei casi in cui l'**importo delle rate successive alla prima sia superiore a € 50.000** e, dall'altra, **raddoppiando le sanzioni** in caso di **mancato pagamento** anche di **una sola delle rate successive alla prima**, entro la **scadenza per il pagamento della rata successiva**.

A commento delle citate **novità** è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **C.M. 5.8.2011, n. 41/E**, la quale, ricordando che le **nuove norme** si applicano ai **procedimenti perfezionati dopo il 6.7.2011**, fornisce utili **precisazioni** riguardo alla **disciplina transitoria** applicabile alle **definizioni ancora pendenti** alla medesima data.

ISTITUTI DEFLATIVI del CONTENZIOSO: conscio del fatto che un **contenzioso lungo e insidioso** non conviene a nessuno, il Legislatore, all'interno del **D.Lgs. 19.6.1997, n. 218**, ha previsto vari **istituti** mediante i quali il Fisco e i contribuenti possono addivenire ad una **definizione bonaria della controversia** senza il bisogno d'intervento da parte del giudice tributario.

Gli **istituti** in questione sono:

- l'**adesione ai contenuti dei processi verbali di constatazione** (di seguito, pvc);
- l'**adesione ai contenuti dell'invito a comparire** notificato dall'Ufficio;
- l'**acquiescenza** agli avvisi di **accertamento**;
- l'**accertamento con adesione**.

Tutti e quattro si caratterizzano per il fatto di trovare **applicazione prima dell'instaurazione dell'eventuale contenzioso tributario**.

Mentre però i primi tre necessitano l'**integra-**

le adesione da parte del **contribuente** ai rilievi mossi dall'Ufficio (Agenzia delle Entrate piuttosto che Guardia di Finanza), il quarto prevede la possibilità per il contribuente di **ridefinire nel merito la controversia**.

Possibilità che si paga a fronte di **maggiori sanzioni** irrogate; infatti, mentre con l'**accertamento con adesione**, ai sensi dell'art. 2, co. 5, **D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 [CFF 4774]**, le **sanzioni** si applicano nella **misura di un terzo del minimo** previsto dalla legge, nel caso dell'**acquiescenza** le **sanzioni** sono ulteriormente **ridotte della metà**, ovvero ad **un sesto del minimo** previsto dalla legge.

ACCERTAMENTO con ADESIONE – VANTAGGI per il CONTRIBUENTE: come è di facile intuizione, sebbene da un punto di vista sanzionatorio l'**acquiescenza** risulti particolarmente **vantaggiosa**, la stessa risulta oltremodo rigida dovendo il

ISTITUTI DEFLATIVI del CONTENZIOSO

Acquiescenza su pvc	Adesione integrale ai rilievi in esso contenuti	Sanzione pari ad 1/6 del minimo previsto dalla legge
Acquiescenza su inviti al contraddittorio/accertamenti (*)	Adesione integrale ai rilievi in esso contenuti	Sanzione pari ad 1/6 del minimo previsto dalla legge
Accertamento con adesione	Possibilità di riduzione del maggior imponibile accertato	Sanzione pari ad 1/3 del minimo previsto dalla legge

(*) Ai sensi del co. 1-quinquies dell'art. 5, D.Lgs. 218/1997, le disposizioni relative all'acquiescenza agli inviti al contraddittorio non si applicano agli inviti preceduti da pvc definibili ai sensi dell'art. 5-bis, co. 1, D.Lgs. 218/1997, per i quali non è stata presentata adesione. Così come, ai sensi del co. 2-bis, dell'art. 15, D.Lgs. 218/1997, la riduzione delle sanzioni ad 1/6 vale solo in merito all'acquiescenza sugli avvisi di accertamento non preceduti dagli inviti di cui agli artt. 5 e 11, sempre del D.Lgs. 218/1997; in caso contrario, l'acquiescenza si perfeziona col pagamento della sanzione pari ad 1/3, come specificato nel primo comma del medesimo articolo.

contribuente accettare tutto ciò che viene rilevato dall'Ufficio.

Molto più **flessibile** e allo stesso tempo **conveniente** risulta essere l'istituto dell'**accertamento con adesione**, il quale, consentendo la **rideterminazione** dell'originaria **pretesa impositiva**, sembra essere anche più **rispettoso** del principio di **giusta capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost.

Nello specifico, la **convenienza** dell'**accertamento con adesione** sta nel fatto che, oltre a potersi ridurre le **maggiori imposte** richieste in forza delle **ragioni difensive** oggetto di **contraddittorio** tra le **parti**, ai sensi del co. 5, dell'art. 2, D.Lgs. 218/1997, le **sanzioni** per le **violazioni** concernenti i **tributi** oggetto dell'**adesione** commesse nel periodo d'imposta, nonché per le **violazioni** concernenti il **contenuto** delle **dichiarazioni** relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di **un terzo** del **minimo** previsto dalla legge.

Inoltre, per i **fatti** accertati **perseguibili anche penalmente**, costituisce una **circostanza attenuante** il **perfezionamento** dell'**adesione** con il **pagamento** delle **somme** dovute **prima** della **dichiarazione** di **apertura** del **dibattimento** di **primo grado**.

L'**effetto premiale** si concretizza nell'**abbattimento** fino ad **un terzo** (art. 13, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74) delle **sanzioni penali** previste e nella **non applicazione** delle **sanzioni accessorie**. Infine, si ricorda che l'**accertamento** definito con **adesione** non è integrabile o modificabile dall'Ufficio, salvo l'esercizio di un'**ulteriore azione accertatrice** che, ai sensi del co. 4, dell'art. 2, D.Lgs. 218/1997,

può essere effettuata solo al verificarsi di una delle seguenti **circostanze**:

- se sopravviene la conoscenza di **nuovi elementi** in base ai quali è possibile accertare un **maggior reddito**, superiore al **50%** del **reddito definito** e, comunque, **non inferiore a € 77.468,53**;
- se la **definizione** riguarda **accertamenti parziali**;
- se la **definizione** riguarda **redditi** derivanti dalla **partecipazione in società di persone** ovvero in **aziende coniugali** non gestite in forma societaria;
- se l'**azione accertatrice** è esercitata nei confronti delle **società o associazioni** o dell'**azienda coniugale** di cui alla lett. c), alle quali partecipa il **contribuente** nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Dato l'ampio raggio d'azione degli artt. 41-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6341a] e 54, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 254], sempre più spesso l'azione dell'Ufficio muove da un **accertamento** di tipo «**parziale**», tale per cui si ritiene che la convenienza nel **perfezionamento** di un **atto di adesione** non sta tanto nella «**cristallizzazione**» dell'**azione accertatrice**, quanto nella citata **possibilità** di **ridurre** il **quantum richiesto**, a fronte del **pagamento** di **sanzioni** in **misura ridotta**.

PROCEDIMENTO: l'avvio del **procedimento** di **adesione** può originare o da un'**iniziativa** dell'**organo verificatore** ovvero dalla **presentazione** di un'**apposita istanza** da parte del contribuente.

Nel primo caso, ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. 218/1997 [CFF ① 4777], l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio **notifica** al

contribuente un **invito di comparizione**, ⁽¹⁾ nel quale sono **indicati**:

- a) i **periodi d'imposta** suscettibili di **accertamento**;
- b) il **giorno** ed il **luogo** della **comparizione** per definire l'**accertamento con adesione**;
- c) le **maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni** ed **interessi** dovuti in caso di **acquiescenza**;
- d) i **motivi** che hanno dato luogo alla **determinazione** delle **maggiori imposte, ritenute e contributi** di cui alla lett. c).

Alla data di **comparizione** il **contribuente**, ovvero il suo **consulente** munito di **procura** ex art. 63, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6363], provvederà al **deposito** ed alla **discussione** delle **memorie difensive**.

A questo punto le **ipotesi** sono tre:

- l'Ufficio, accortosi dell'**errore**, provvederà ad **archiviare** la posizione del contribuente;
- l'Ufficio ed il contribuente trovano un **punto d'incontro** sulle **somme originariamente richieste**;
- l'Ufficio **rigetta** le **considerazioni** addotte dal **contribuente** al quale, ove lo ritenga opportuno, non rimane che la via del **contenzioso** per far valere le proprie ragioni.

Oltre al **procedimento d'ufficio**, l'**accertamento con adesione** può essere promosso anche su **istanza** del **contribuente**.

L'**istanza**, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. 218/1997 [CFF ① 4778], può essere presentata su **carta libera** o all'atto di **accessi, ispezioni e verifiche** condotte ai sensi degli artt. 33, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6333] e 52, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 252], ovvero **direttamente** all'atto del **ricevimento** dell'**avviso di accertamento** o di **rettifica** contenente le **pretese impositive** avanzate dall'Agenzia delle Entrate.

In questo secondo caso, per poter presentare **istanza di accertamento con adesione** occorre che l'**avviso di accertamento** non sia stato preceduto dall'**invito di comparizione** esaminato in precedenza e che l'**istanza** sia presentata **anteriamente** all'**impugnazione** dell'atto innanzi la Commissione tributaria competente per territorio.

La **presentazione** dell'**istanza** sospende per un periodo di **novanta giorni** sia la **riscossione provvisoria** che i **termini** per la **proposizione** del **ricorso**. L'**impugnazione** dell'atto comporta **rinuncia** all'**istanza**.

Entro **quindici giorni** dalla **ricezione** dell'**istan-**

za l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio formula al contribuente l'**invito a comparire**.

A questo punto, come nel caso del procedimento d'ufficio, sulla base delle **motivazioni** addotte dal contribuente, l'Ufficio provvederà ad **annullare** l'atto, confermare i rilievi effettuati ovvero, d'accordo con il contribuente, redigere l'atto di **accertamento con adesione**.

ATTO di ACCERTAMENTO con ADESIONE e ADEMPIMENTI SUCCESSIVI: nel caso in cui l'Ufficio ed il contribuente trovino l'**accordo** sul **maggior reddito imponibile** da recuperare a tassazione, l'**accertamento con adesione** viene redatto con **atto scritto** in **duplice copia** nel quale sono indicati, separatamente per ciascun tributo, 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**.

Il **versamento** delle **somme** dovute deve essere eseguito **entro venti giorni** dalla **data** di **redazione** dell'atto ed al contribuente non viene rilasciata **copia** dell'atto di **accertamento con adesione** fintanto che questi non consegna all'Ufficio, entro dieci giorni da quando il pagamento viene effettuato, **copia** del **versamento** dell'**intero importo** ovvero della **prima rata**, in caso di **pagamento in forma rateale**.

Ai sensi dell'art. 9, D.Lgs. 218/1997 [CFF ① 4781], la **definizione** dell'atto di **accertamento con adesione** si perfeziona con il **versamento** dell'**intero importo**, ovvero della **prima rata** in caso di **rateazione** delle **somme** dovute.

PAGAMENTO RATEALE – NOVITÀ del D.L. 98/2011: è stato accennato alla **possibilità** di **pagamento rateizzato** delle **somme richieste** con l'atto di **accertamento con adesione**.

Nello specifico, il co. 2, dell'art. 8, D.Lgs. 218/1997 [CFF ① 4780], prevede che le **somme** dovute possono essere **versate** anche **ratealmente** in un **massimo** di **otto rate trimestrali** di **pari importo** o in un **massimo** di **dodici rate trimestrali** se le **somme** dovute superano € **51.645,69**.

Sull'**importo** delle **rate successive** alla **prima** sono dovuti gli **interessi** al **saggio legale**, calcolati alla **data** di **perfezionamento** dell'atto di **adesione**.

Per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 23, co. 17-20, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif.

(1) Lo stesso su cui il contribuente può prestare acquiescenza, ai sensi del co. 1-bis, dell'art. 5, D.Lgs. 218/1997.

dalla L. 15.7.2011, n. 111, il contribuente **non** è più tenuto a prestare **idonea garanzia** (polizza assicurativa ovvero fideiussione bancaria) in caso di **versamenti rateali superiori** a € 50.000.

A fronte di questo **snellimento procedurale** non di poco conto, basti pensare alle **difficoltà** che si riscontravano in passato nell'**ottenimento** della **garanzia** da parte della banca ovvero della compagnia assicurativa, vi è un **inasprimento** delle **sanzioni** in caso di **inadempimento** da parte del **contribuente**.

Dispone infatti il co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 218/1997, così riformato dal co. 17, dell'art. 23, D.L. 98/2011, che «*in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo*».

La **novella legislativa** va letta unitamente a quella di cui al successivo art. 9, D.Lgs. 218/1997, tale per cui l'**atto di accertamento con adesione** si **perfeziona** col **pagamento dell'importo dovuto**, ovvero della **prima rata** in caso di **pagamento rateale**.

Nel caso di **regolare pagamento della prima rata**, infatti, a prescindere dal mantenimento o meno del **piano di rateazione** in capo al contribuente, il Fisco conserva nei confronti di quest'ultimo il **credito** relativo alle **maggiori imposte** definite con l'atto di **accertamento con adesione** a suo tempo perfezionato.

Il **mancato pagamento di una rata** entro la **scadenza** di quella **successiva**, quindi, non fa venire meno l'importo definito con l'**adesione** ma comporta unicamente l'**iscrizione a ruolo** e la **riscossione in unica soluzione dell'imposta definita**, unitamente alla relativa **sanzione** che, per effetto delle **modifiche** apportate al co. 3-bis, dell'art. 8, D.Lgs. 218/1997, è pari al **doppio** della **sanzione** del **30%** ordinariamente prevista per l'**omesso o carente versamento** dall'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFE 9461] (quindi, pari al **60%** della misura delle **residue somme dovute a titolo di tributo**).

Per effetto del co. 19, dell'art. 23, D.L. 98/2011, le **novità** riguardanti l'**accertamento con adesione** trovano applicazione anche con riferimento alla **conciliazione giudiziale**, di cui all'art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 [CFE 4699].

DISCIPLINA TRANSITORIA – CHIARIMENTI dell'AGENZIA delle ENTRATE: con la C.M. 5.8.2011, n. 41/E, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta a

commento delle novità sopra evidenziate, disponendo che la **nuova maxi sanzione** del **60%** e la **possibilità di ravvedersi entro la scadenza della rata successiva** trovano applicazione anche nel caso di **adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio** e nel caso di **adesione ai verbali di constatazione**, compatibilmente con le **peculiarità** di tali istituti.

Inoltre, ricordando che il co. 20, dell'art. 23, D.L. 98/2011, prevede che le nuove disposizioni non si applicano alle **definizioni** e alle **conciliazioni giudiziali perfezionate**, anche con la **prestazione della garanzia**, alla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011 (6.7.2011), l'Agenzia precisa che:

- gli Uffici possono **esimersi** dal **richiedere** ulteriormente la **garanzia ai contribuenti** che non abbiano ancora provveduto a presentarla alla data del **6.7.2011**, a condizione che:
 - i **contribuenti** abbiano **tempestivamente pagato** la **prima rata**;
 - gli Uffici **non** abbiano **già provveduto a formalizzare il mancato perfezionamento della definizione**;
- facendo riferimento alla C.M. 65/E/2001, l'Agenzia afferma che anche per le **adesioni già perfezionate** alla data del **6.7.2011**, è riconosciuta agli Uffici la possibilità di mantenere il «*beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati alla data originaria di scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione*». A tale riguardo, si rammenta che per **ritardi non superiori a quindici giorni** la **sanzione ordinaria** su cui calcolare il **ravvedimento** non sia quella del **30%**, ma quella del **2% giornaliero** (co. 31, dell'art. 23, D.L. 98/2011) ;
- per i **pagamenti tardivi** eseguiti **prima del 6.7.2011** non trova applicazione la **maxi sanzione** del **60%**, bensì quella **ordinariamente** prevista dall'art. 13, D.Lgs. 471/1997;
- le **nuove norme** si applicano anche agli **accertamenti esecutivi** che verranno **notificati** a partire dall'**1.10.2011**, venendo l'**iscrizione a ruolo** **sostituita** dall'adozione di **appositi atti di rideterminazione**, i quali indicheranno l'**intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento delle residue somme dovute e della sanzione** di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997, applicata in **misura doppia sul residuo importo dovuto a titolo di tributo**.