

## PROCEDURE

# Notifica di un avviso di accertamento o di un avviso di rettifica e liquidazione Panorama delle possibili strade percorribili per il contribuente

di Francesco Ciuffarella<sup>(\*)</sup> ed Emanuele Rossi<sup>(\*\*)</sup>

Nell'articolo si analizzano le varie strade messe a disposizione del contribuente nel momento in cui questi riceve un avviso di accertamento o di liquidazione del tributo. Tra l'altro, egli può prestare acquiescenza o tentare la via dell'accertamento con adesione.

## I. Premessa

Parecchi anni fa, al ricevimento di un avviso di accertamento o di un avviso di rettifica e liquidazione, il contribuente veniva posto sostanzialmente di fronte ad un bivio: **pagare** o fare **ricorso**.

Nel tempo molti fattori hanno contribuito ad ampliare le possibilità di reazione del cittadino/contribuente, sia in caso di contestazione della pretesa erariale, sia in caso di riconoscimento della stessa. Così, la complessità delle norme tributarie, il mutare della **sensibilità giuridica** in ordine al corretto atteggiamento della Pubblica Amministrazione nei confronti del cittadino, il principio di agevolare il contribuente laddove lo stesso riconosca come corretta, totalmente o parzialmente, la pretesa erariale, ha comportato lo stratificarsi di interventi legislativi che se da un lato hanno ampliato le possibili strade percorribili, dall'altro hanno reso meno chiari gli effetti che ogni possibilità comporta.

Nel presente contributo verranno indicate le diverse possibilità che l'ordinamento tributario offre al contribuente, nel momento in cui questi diviene destinatario di un avviso di accertamento relativo alle Imposte sui redditi (Irpef, Irap, addizionale comunale, addizionale regionale), all'Imposta sul valore aggiunto, oppure di un avviso di **rettifica e liquidazione** (Imposta di registro), non preceduto da un invito di comparizione definibile ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, o da un processo verbale di constatazione per il quale era possibile prestare **acquiescenza** ai sensi dell'art. 5-*bis* del medesimo decreto.

## 2. Le diverse strade percorribili

Dopo aver ricevuto la notifica di un avviso di accertamento, il contribuente può scegliere di:

<sup>(\*)</sup> Direttore Ufficio Territoriale di Albano Laziale (Rm) - Agenzia delle Entrate.

<sup>(\*\*)</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale - componente commissione diritto societario ODCEC di Roma.

1. prestare **acquiescenza** all'intero avviso di accertamento;
2. **definire** le sole **sanzioni** ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997;
3. presentare istanza di **autotutela** ai fini dell'annullamento parziale o totale dell'atto;
4. presentare domanda di accertamento con **adesione**;
5. proporre ricorso;
6. non fare assolutamente nulla.

## 2.1. L'acquiescenza

Nel caso in cui la pretesa erariale venga riconosciuta corretta, si può optare per l'acquiescenza al provvedimento impositivo.

L'acquiescenza prevede che nel termine per il ricorso si proceda al **pagamento** dell'imposta dovuta mediante un versamento con il **mod. F24**. Naturalmente, oltre all'imposta dovuta, si dovranno versare anche la sanzione e gli interessi.

La misura degli interessi è indicata nell'avviso di accertamento fino ad una determinata data che viene indicata nell'avviso stesso. Chiaramente l'Ufficio non può prevedere né il tempo occorrente per la notifica dell'atto né tantomeno il giorno in cui il contribuente procederà effettivamente al pagamento dell'importo dovuto, pertanto nell'avviso viene indicato l'importo giornaliero degli interessi che deve essere sommato all'importo degli interessi indicati nell'atto stesso. In pratica il contribuente deve controllare fino a quale data l'ente impositore ha già provveduto al conteggio degli interessi, dopodiché deve conteggiare i giorni che decorrono da tale data a quella dell'effettivo pagamento. Per ogni giorno così calcolato gli interessi devono essere aumentati dell'importo indicato nell'avviso stesso.

In merito alla sanzione si precisa che in applicazione dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997, la stessa è dovuta nella misura di **1/6 o di 1/3** (a seconda del fatto che l'accertamento sia o meno stato preceduto da un invito o pvc definibile). Tale riduzione rientra tra quegli strumenti per l'abbattimento del contenzioso che il legislatore ha introdotto nell'ordinamento giuridico, e va tenuta presente nel momento di confronto con le altre strade percorribili, in quanto la misura della riduzione delle sanzioni rappresenta un elemento non secondario nella scelta della strada da seguire.

A seguito del richiamo all'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997, effettuato dall'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 218/97, è possibile procedere al **pagamento rateale** di quanto richiesto dall'Erario. Il pagamento rateale prevede la possibilità di dilazionare il proprio debito erariale fino ad un massimo di 8 rate trimestrali (12 rate se l'importo dovuto è superiore a euro 51.645,69), ed in tale caso occorre prevedere l'applicazione dell'interesse di rateazione che dal 1° gennaio 2012 è pari al 2,5% annuo. Nel caso di pagamento rateale, anche se non necessario, è utile rivolgersi agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate per la predisposizione dell'apposito piano di rateazione. Così facendo si evitano possibili "incomprensioni" in ordine al conteggio degli interessi e quindi alla validità della rateazione stessa.

## 2.2. Definizione delle sole sanzioni

Ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 si può optare per la definizione agevolata delle sole sanzioni, mediante il pagamento con Modello F24 di un importo pari ad 1/3 della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un **terzo** dei **minimi edittali** previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Il contribuente, definite le sole sanzioni, può contestare nel merito la pretesa tributaria, impugnando l'atto impositivo con riferimento alle sole imposte.

In caso di presentazione del ricorso, data la preventiva definizione in misura ridotta delle sanzioni, in caso di esito negativo della controversia si otterrebbe un risparmio non indifferente. Per converso in caso di esito positivo del contenzioso **non** si può chiedere il **rimborso** delle sanzioni ridotte già versate.

La scelta di definire le sole sanzioni presenta alcuni aspetti che vanno approfonditi al fine di una scelta consapevole. In particolare si fa riferimento all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997,

n. 471, ed al richiamo generale in esso contenuto per l'applicazione delle sanzioni previste per i ritardati od omessi versamenti diretti a tutti quei casi in cui esiste una norma che prevede un termine per procedere al pagamento di un tributo. L'art. 13, comma 2, recita infatti: "Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto".

Dall'analisi delle norme che regolano l'Imposta di Registro si rileva che l'art. 55 del Testo Unico dell'imposta di Registro, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevede che "Il pagamento ... deve essere eseguito", entro il termine di **sessanta giorni** dalla notifica della relativa liquidazione.

Norme simili a quelle appena illustrate non esistono invece per le II.DD. e per l'Iva, comportando quindi una disciplina sostanzialmente differente. In caso di Imposta di Registro, infatti, il non aver corrisposto l'imposta richiesta entro il termine di 60 gg. dalla notifica dell'atto impositivo, comporta l'applicazione della sanzione di cui al comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% dell'imposta non versata. Da ciò consegue che per le pretese **impositive** che vertono l'imposta di registro il Concessionario per la Riscossione prenderà in carico una somma comprendente, nei casi di mancato pagamento dei termini del tributo dovuto, una sanzione pari al 30% dell'importo non versato.

Peraltro, queste ultime sanzioni non possono essere oggetto di definizione agevolata.

Tale istituto può essere convenientemente utilizzato in caso di mancata adesione. In caso di presentazione dell'istanza di adesione il termine per proporre ricorso viene **sospeso** per **90 giorni**. Tale sospensione opera anche per l'istituto in parola offrendo la possibilità, in caso di mancata adesione, di definire le sanzioni ad un terzo.

### 2.3. Riesame in autotutela dell'atto

Ben può accadere che l'Ufficio, anche a causa della enorme mole di dati che è costretto a gestire, commetta degli errori richiedendo delle somme effettivamente non dovute. In questi casi è fatta sempre salva la possibilità per il contribuente di richiedere l'annullamento dell'atto, in misura parziale o totale a seconda dei casi, facendo ricorso all'istituto dell'"autotutela". Ai sensi del comma 1, dell'art. 2-*quater*, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, l'Agenzia delle Entrate è competente: "... per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati ...".

Prosegue il comma 1-*bis* sancendo che tra i poteri attribuiti agli Uffici Fiscali vi è anche quello di disporre la **sospensione** degli **effetti** dell'atto che appaia illegittimo o infondato. Ciò in quanto l'istanza di autotutela, che va presentata in carta libera all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto, non blocca i termini dell'accertamento, che diviene definitivo in caso di mancata impugnazione presso la commissione tributaria competente.

L'ottenimento dell'annullamento quindi deve intervenire nei sessanta giorni dalla notifica dell'atto; proprio a causa dell'enorme carico di lavoro cui si accennava in precedenza, però, sovente gli Uffici sono impossibilitati a poter effettuare un esame nel merito della controversia entro i termini di proposizione del ricorso, ragion per cui è sempre più diffusa la prassi tra gli operatori di richiedere, in sostanza, il riesame della pretesa impositiva mediante la presentazione di un'**istanza** di accertamento con **adesione**, ai sensi dell'art. 6, del D.Lgs. n. 218/1997.

### 2.4. Istanza di accertamento con adesione

La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione sospende per 90 giorni i termini per proporre ricorso.

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 comma 5, dell'art. 2, del D.Lgs. n. 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<sup>1</sup>.

L'effetto premiale si concretizza nell'abbattimento fino ad un terzo<sup>2</sup> delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

Si ricorda inoltre 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 comma 4, dell'art. 2, del D.Lgs. n. 218/1997, può essere effettuata solo al verificarsi di una delle seguenti circostanze:

- a) 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 euro 77.468,53;
- b) se la definizione riguarda accertamenti **parziali**;
- c) se la definizione riguarda redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Dato l'ampio raggio d'azione degli artt. 41-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, 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.

Una volta instaurato il procedimento di accertamento con adesione il contribuente non può più beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo previsto dalla legge come nel caso dell'acquiescenza. All'eventuale riduzione delle maggiori imposte accertate si accompagna l'irrogazione delle **sanzioni** pari ad **un terzo** del minimo previsto dalla legge. È bene sottolineare il fatto che la riduzione delle sanzioni opera solo nel caso in cui si perfezioni l'atto di adesione, ovvero nel caso di raggiunto accordo tra Fisco e contribuente.

In caso di mancata adesione l'unico modo per contrastare la pretesa erariale rimane il contenzioso. Peraltro là dove la pretesa erariale appaia difficilmente contestabile è possibile ricorrere all'istituto della **definizione agevolata** delle sole sanzioni.

## 2.5. Il contenzioso

Laddove in sede di adesione non si riesca a raggiungere un accordo, il contribuente per far valere le proprie ragioni è costretto ad adire la commissione tributaria competente mediante la presentazione di ricorso. Sul contenzioso peraltro è imminente l'entrata in vigore dell'"obbligo di reclamo" di cui al D.L. n. 98/2011.

L'esigenza di snellire i lavori delle commissioni tributarie ha portato il Legislatore all'introduzione<sup>3</sup> del nuovo art. 17-*bis*, all'interno del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato "il reclamo e la mediazione". Viene previsto che per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, riguardanti controversie di valore **non superiore a ventimila euro**, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente, a pena di inammissibilità dello stesso, a presentare re-

<sup>1</sup> Come chiarito dalla Corte di Cassazione, III sezione penale, con la sent. n. 5640 depositata il 14 febbraio 2012, in "*il fisco*" n. 10/2012, fascicolo n. 1, pag. 1489, l'efficacia di tale attenuante è limitata ai casi in cui l'adesione conduca comunque ad un'imposta evasa superiore alle soglie penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000. Laddove invece a seguito dell'accertamento con adesione l'imposta evasa scenda al di sotto della soglia penale, viene del tutto meno il reato. Cfr. A. Iorio-S. Mecca, *L'adesione sotto soglia penale fa venir meno il reato tributario*, in "*il fisco*" n. 9/2012, fascicolo n. 1, pag. 1381.

<sup>2</sup> Art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

<sup>3</sup> Per mezzo dell'art. 39 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98.

clamo presso la Direzione Provinciale ovvero Regionale competente per territorio. In sostanza si tratta di un filtro per l'accesso al contenzioso tributario dipendente dal valore della lite sottostante: a tale riguardo, per valore della lite deve intendersi l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Ove quindi il valore della lite così determinato sia di importo superiore ad euro ventimila, potrà direttamente adirsi la via del contenzioso. In caso contrario, per non incorrere in una causa di inammissibilità del ricorso occorrerà preliminarmente presentare reclamo, sul quale saranno chiamate a decidere strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

Come verrà meglio spiegato nel proseguo, decorso un determinato lasso temporale il reclamo produce gli effetti del ricorso; allo stesso sono quindi applicabili le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e del comma 4, dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992. Nello specifico, se il valore della lite è inferiore ad euro 2.582,28, il reclamo potrà essere presentato dallo stesso contribuente. In caso contrario, sarà necessaria la presenza del **difensore abilitato**. Ancora, il reclamo dovrà contenere i contenuti minimi disposti dall'art. 18 (commissione tributaria competente, motivi eccetera) ed essere notificato secondo le modalità sancite dal successivo art. 20, entro sessanta giorni dal ricevimento dell'atto che si intende impugnare.

L'obbligo della presentazione del reclamo viene accompagnato dalla facoltà in capo al proponente di inserire nello stesso una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'organo destinatario a questo punto, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'Ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'**incertezza** legata alle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Viene fatto esplicito riferimento all'art. 48 in materia di conciliazione giudiziale, tal che si ritiene che nella proposta formulata dall'ufficio le sanzioni amministrative vadano applicate nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla proposta medesima.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. Si precisa che la produzione degli effetti del ricorso comporta l'obbligo in capo al proponente/ricorrente di costituirsi in giudizio nei successivi trenta giorni, mediante **deposito** presso la commissione tributaria **competente** per territorio della copia conforme all'originale del reclamo, corredato dalla ricevuta di presentazione/spedizione. Pena, l'inammissibilità del ricorso stesso.

È da rimarcare infine che nelle controversie soggette a reclamo la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento instaurato, potendo la commissione tributaria procedere alla compensazione delle spese, solo in presenza di giusti motivi indicati all'interno del dispositivo della sentenza. Tale misura è volta ad incentivare le parti affinché trovino un accordo durante i novanta giorni di moratoria del reclamo, in modo da far diminuire in futuro le controversie pendenti presso le commissioni tributarie.

## 2.6. Inerzia del contribuente

Per imposte sui redditi, Iva e Irap, una volta decorsi i sessanta giorni dal suo ricevimento, per effetto delle modifiche di cui all'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modifiche dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, l'atto di accertamento diviene automaticamente esecutivo e la riscossione delle somme in esso contenute viene affidata al Concessionario una volta decorsi ulteriori trenta giorni; le specifiche tecniche per l'affidamento del credito al Concessionario sono state fornite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 giugno 2011.

Le somme prese in carico dal Concessionario consistono nell'imposta richiesta con l'Avviso, nelle sanzioni calcolate in misura piena, oltre gli interessi indicati nell'avviso.

