



*Direzione Centrale Accertamento*

**CIRCOLARE N. 4/E**

***Roma, 16 febbraio 2009***

***OGGETTO: Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa - Art. 27 del decreto legge del 29 novembre 2008, n 185, convertito dalla legge del 28 gennaio 2009, n. 2.***

## Indice

<i>1. Premessa</i> .....	3
<i>2. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi ed IVA</i> .....	5
<i>2.1 Ambito applicativo</i> .....	6
<i>2.2 Cause di esclusione</i> .....	7
<i>2.3 Contenuto dell'invito al contraddittorio</i> .....	8
<i>2.4 Modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio</i> .....	10
<i>2.5 Ipotesi particolari di definizione</i> .....	13
<i>2.6 Effetti della definizione</i> .....	14
<i>3. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di altre imposte indirette.</i> .....	17
<i>3.1 Ambito applicativo</i> .....	18
<i>3.2. Modalità ed effetti della definizione</i> .....	19
<i>4. Modifiche all'istituto della rinuncia all'impugnativa</i> .....	20
<i>5. Ulteriori indicazioni operative</i> .....	21

## 1. Premessa

L'art. 27, comma 1, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, "*Recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto all'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* che disciplinano il nuovo istituto della "*definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*", ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Tale istituto persegue il fine di semplificare la gestione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, nonché di agevolare la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, secondo criteri analoghi a quelli che hanno recentemente guidato l'intervento del legislatore nel disciplinare l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione (di cui all'art. 5-*bis* introdotto nel decreto legislativo n. 218 del 1997, ad opera dell'art. 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133).

Il nuovo istituto deflativo del contenzioso fornisce infatti al contribuente la possibilità di accelerare la definizione del rapporto tributario, accettando i contenuti dell'invito a comparire, nel quale è rappresentata l'ipotesi di pretesa fiscale e i motivi che la determinano, e fruendo dello stesso regime agevolato previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione, in tema di sanzioni e di pagamento rateale.

Alla definizione, che si realizza mediante l'acquisizione dell'assenso del contribuente ed il pagamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, sono connessi vantaggi sia a favore del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria. Per il contribuente, si tratta della riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, pari ad un quarto del minimo stabilito dalla legge, nonché della possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie. Per l'Amministrazione il vantaggio consiste nella definizione in tempi più rapidi della pretesa tributaria, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase del contraddittorio.

Per espressa previsione normativa, il nuovo istituto in parola trova applicazione in relazione agli inviti al contraddittorio emessi a decorrere dal 1° gennaio 2009.

Il comma 1-*bis*, lettera b), introdotto, in sede di conversione, nell'art. 27 del decreto legge n. 185 del 2008, ha inoltre aggiunto all'art. 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997, il nuovo comma 1-*bis*, il quale estende l'applicazione dell'istituto della “*definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*” alle imposte indirette diverse dall'IVA (quali l'imposta di registro, sulle successioni, sulle donazioni ecc.). Anche in tal caso viene quindi offerta al contribuente la possibilità di definire l'invito al contraddittorio, con modalità ed effetti analoghi a quelli previsti, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, dal nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

La disposizione recata dal citato comma 1-*bis* dell'art. 11 trova applicazione per gli inviti emessi dagli Uffici dalla data di entrata in vigore della legge del 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione del decreto-legge n. 185 del 2008 (29 gennaio 2009).

Al fine di armonizzare i nuovi istituti deflativi, di cui si è appena detto, con l'istituto della c.d. “*acquiescenza*” all'avviso di accertamento o di liquidazione, previsto dall'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, il comma 4-*ter* dell'art. 27 del decreto legge n. 185 del 2008 (aggiunto in sede di conversione) ha integrato il predetto art. 15 con l'inserimento del comma 2-*bis*. Quest'ultima disposizione stabilisce la riduzione alla metà delle sanzioni previste in caso di rinuncia alla impugnazione (un quarto di quelle irrogate), se l'avviso di accertamento o di liquidazione non è stato preceduto dall'invito al contraddittorio formulato ai sensi dell'art. 5 o dell'art. 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997. La medesima agevolazione non si applica qualora il contribuente, pur potendo, non abbia definito direttamente i processi verbali di constatazione, ai sensi dell'articolo 5-*bis* del decreto legislativo n. 218 del 1997, che consentono l'emissione di accertamenti parziali.

Con il comma 4-*bis* dell'art. 27 del decreto legge n. 185 del 2008 è stato inoltre modificato il comma 2 dell'art. 4 del decreto legislativo n. 218 del 1997, al fine di estendere la disciplina ivi prevista, in materia di competenza degli Uffici per l'accertamento con adesione nei confronti dei soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., anche ai soggetti che optano per il regime della trasparenza fiscale, di cui agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R.. Ciò in considerazione del criterio di imputazione del reddito (analogo a quello previsto per i

soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R.), nonché della circostanza che per tali soggetti trovano applicazione (stante la previsione dell'art. 12, comma 2, del decreto 23 aprile 2004) le disposizioni di cui all'art. 40, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di accertamento delle società di persone. Da ciò consegue che, anche per tali soggetti, l'Ufficio competente a gestire il procedimento di adesione si identifica con quello competente all'accertamento nei confronti della società trasparente. Inoltre, per rendere coerente il dettato normativo alla attuale realtà organizzativa dell'Amministrazione finanziaria, è stato anche abrogato il comma 3 dell'art. 4 del decreto legislativo n. 218 del 1997, che attribuiva, in attesa dell'entrata in funzione degli Uffici delle Entrate, le relative competenze agli Uffici delle Imposte Dirette ed agli Uffici IVA.

## **2. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi ed IVA**

Per effetto delle modifiche apportate, dall'art. 27, comma 1, lettera a) del decreto legge n. 185 del 2008, al comma 1, dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, 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, come già previsto alle lettere a) e b) del citato art. 5, comma 1, 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”* (nuova lettera c) e dei *“motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi”* (nuova lettera d).

Come si vedrà meglio nel seguito, viene quindi previsto che nell'invito siano esplicitati gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'Ufficio, al fine di consentire al contribuente una immediata e completa cognizione delle questioni che formano oggetto della possibile pretesa impositiva, non ancora concretizzata in un atto accertativo.

Va inoltre segnalato che l'art. 27, comma 1, lettera c) del decreto legge n. 185 del 2008, ha abrogato i commi 2 e 3 dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, ormai privi di attualità operativa in quanto destinati, da un lato, a equiparare l'invito a comparire alla richiesta di chiarimenti inviata al contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 1 del decreto

legge 23 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154 (riguardante la determinazione dei ricavi, compensi e volumi d'affari sulla base di coefficienti presuntivi), dall'altro a disciplinare una forma di collaborazione tra i soppressi Uffici IVA e delle Imposte Dirette.

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 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.”*.

L'istituto in commento, collocandosi all'interno del decreto legislativo n. 218 del 1997, contribuisce ad ampliare le ipotesi di definizione concordata della pretesa tributaria, anche in una fase antecedente il contraddittorio, completando così l'evoluzione degli istituti definitivi intrapresa con l'introduzione dell'adesione ai processi verbali di constatazione.

### *2.1 Ambito applicativo*

La evidenziata collocazione tra le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 rileva particolarmente ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del nuovo istituto, che coincide perfettamente con quello della definizione successiva alla instaurazione del contraddittorio (valgono, pertanto, al riguardo, le precisazioni a suo tempo offerte dalla circolare 8 agosto 1997, n. 235, al par. 1).

L'introduzione del nuovo istituto richiede, peraltro, una specifica attenzione da parte degli Uffici nel momento in cui decidono di avviare il procedimento di accertamento con le modalità previste dall'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997. Posto, infatti, che l'invito a comparire mantiene, comunque, finalità propedeutiche alla instaurazione del contraddittorio, 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.

La presenza dei detti elementi presuntivi o valutativi, oltre a giustificare l'attività amministrativa connessa al contraddittorio, rende coerenti le agevolazioni accordate in caso di adesione ai contenuti dell'invito con quelle pur rilevanti, ma meno consistenti, riservate alla adesione successiva alla instaurazione del contraddittorio. Le maggiori agevolazioni appaiono infatti connesse alla collaborazione prestata dal contribuente alla definizione, nel modo più celere possibile, di quei contesti accertativi che, per loro oggettive caratteristiche, avrebbe comunque potuto dibattere nel contraddittorio, indipendentemente dalla fondatezza delle proprie ragioni.

## *2.2 Cause di esclusione*

Il nuovo comma *1-quinquies* dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, prevede una specifica ipotesi preclusiva della possibilità di definizione dei contenuti degli inviti al contraddittorio. La norma stabilisce, infatti, che le disposizioni di cui ai commi *1-bis*, *1-ter* e *1-quater* “*non si applicano agli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell' art. 5-bis, comma 1, per i quali non sia stata prestata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'art. 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 54, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.*”.

Il nuovo istituto deflativo non può dunque 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. Tale preclusione, naturalmente, opera limitatamente alle maggiori imposte ed alle altre somme relative alle violazioni constatate nel citato verbale che consentono l'emissione degli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In altri termini, l'accertamento parziale delle imposte o maggiori imposte oggetto di violazioni constatate mediante processo verbale può essere definito solo con l'adesione al detto atto (ai sensi dell'art. 5-*bis*), e non anche mediante adesione (ai sensi dell'art. 5, comma 1-*bis*) all'eventuale invito al contraddittorio che l'Ufficio ritenga di emettere per cercare comunque la condivisione del contribuente in sede di contraddittorio (in tal caso, infatti, la definizione può avvenire solo secondo le ordinarie modalità).

Va da sé che il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, può 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.

Si ritiene, peraltro, che la preclusione in parola non operi 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).

### *2.3 Contenuto dell'invito al contraddittorio*

Ai fini della concreta operatività del nuovo istituto rilevano in maniera essenziale i contenuti dell'invito al contraddittorio. Proprio per questo motivo, i contenuti sono stati adeguatamente implementati con le nuove lettere c) e d), aggiunte al comma 1 dell'art. 5 del



decreto legislativo n. 218 del 1997 dall'art. 27, comma 1, lettera a), del decreto legge n. 185 del 2008.

Come già rilevato, a far corso dal 1° gennaio 2009, gli inviti devono infatti indicare anche:

- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti qualora intervenga l'adesione in parola;
- le motivazioni che hanno portato alla determinazione delle suddette maggiori imposte, ritenute e contributi.

Riguardo al primo punto, va precisato che, nonostante la norma faccia riferimento alle "maggiori imposte", non è da porre in dubbio che l'invito debba 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).

Le suddette indicazioni permettono al contribuente di avere piena contezza dei presupposti, in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva oggetto dell'invito a comparire. E ciò, oltre a consentirgli tutte le valutazioni propedeutiche alla eventuale definizione immediata mediante adesione ai contenuti dell'invito, lo pone nella migliore condizione per affrontare il contraddittorio, ove ritenga invece indispensabile il confronto con l'Ufficio.

Vale la pena di evidenziare come l'esperienza quotidiana degli Uffici confermi che, proprio la mancanza di elementi più dettagliati concernenti la possibile pretesa (ora imposti dopo l'innovazione normativa), ha spesso determinato una inutile dilatazione del procedimento finalizzato alla adesione. Ciò in quanto il contribuente, spesso, apprendeva della concreta entità della possibile pretesa solo in sede di prima comparizione e, quindi, tale contatto assumeva quasi sempre una mera funzione dilatoria, a discapito sia della efficienza dell'azione amministrativa sia del contribuente. La incongruenza di siffatta situazione, emerge poi ulteriormente con riguardo alle frequenti ipotesi in cui la possibile pretesa, pur presentando margini di discrezionalità valutativa limitati, forma comunque

oggetto di contraddittori, talvolta defatiganti, che si sviluppano per il sol fatto dell'intervenuto invito a comparire e, una volta instaurati, per ciò solo ingenerano nel contribuente l'erroneo convincimento (del tutto metagiuridico) che dal contraddittorio debba comunque derivare una necessaria riduzione della pretesa.

L'implementazione dei contenuti dell'invito al contraddittorio va quindi traguardata anche in funzione di un efficientamento complessivo del procedimento di accertamento con adesione. La convenienza della definizione mediante l'adesione immediata ai contenuti dell'invito dovrebbe infatti risultare chiara, al contribuente, soprattutto nei menzionati, assai frequenti casi in cui la pretesa presenti margini assai limitati per una rivisitazione nell'ambito di un contraddittorio che potrebbe anche non chiudersi con la definizione (e la conseguente fruizione delle agevolazioni ad essa connesse), lasciando anche aperti gli spazi per eventuali, ulteriori attività istruttorie che potrebbero risultare necessarie proprio a seguito di quanto emerso dal confronto con il contribuente, al fine migliorare la qualità e la motivazione dell'accertamento.

#### *2.4 Modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*

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.

Per espressa previsione dell'art. 27, comma 2, del decreto legge n. 185 del 2008, la comunicazione dell'adesione deve essere effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in attuazione dell'art. 83, comma 18-*quater*, del decreto legge n. 112 del 2008. La comunicazione dovrà pertanto avvenire utilizzando l'apposito modello, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 settembre 2008, opportunamente adattato alle esigenze del nuovo istituto.

Si rammenta che il citato provvedimento direttoriale stabilisce che, ai fini della validità della comunicazione, è necessaria la sottoscrizione del contribuente o di chi legalmente lo rappresenta, restando quindi, a tal fine, esclusa la possibilità di rappresentanza mediante procuratore speciale, prevista dall'art. 7, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Gli elementi da indicare nella comunicazione, sono quelli che consentono di individuare:

- il soggetto che presenta la comunicazione;
- l'atto d'invito al contraddittorio formulato dall'Ufficio per il quale si presta adesione;
- il numero delle rate prescelte, in caso di opzione per il pagamento rateale.

Alla comunicazione deve essere, inoltre, allegata copia:

- della quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata o della prima rata;
- di un documento di identità o di riconoscimento ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. del 28 dicembre 2000, n. 445, in corso di validità.

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.

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, infatti, consentita alcuna possibilità di adesione parziale al contenuto dello stesso. Si evidenzia, inoltre, che 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 ordine al pagamento delle somme indicate nell'invito come dovute ai fini della definizione, il nuovo comma 1-*ter* dell'art. 5 stabilisce che esso deve essere effettuato con le modalità previste dall'art. 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997, senza la necessità che, in caso si opti per il pagamento rateale, debbano essere prestate le garanzie ivi previste. Il rinvio all'art. 8 consente quindi il versamento delle somme dovute in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, senza la prestazione di alcuna garanzia. Inoltre, per espressa previsione dello stesso comma 1-*ter* dell'art. 5, sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo a quello del primo versamento e fino alla data di scadenza di ciascuna rata.

Il nuovo comma 1-*quater* del medesimo art. 5, dispone inoltre che, 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. Tale disposizione trova giustificazione nella circostanza che il perfezionamento della definizione determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione. Conseguentemente, l'ipotesi di mancato versamento delle somme oggetto del pagamento dilazionato integra la violazione prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (coerentemente con quanto a suo tempo già precisato dalla circolare n. 65/E del 28 giugno 2001, con riguardo alla analoga fattispecie dell'omesso versamento, successivo al perfezionamento dell'adesione, delle somme oggetto di pagamento rateizzato).

Sempre in tema di pagamento, si rammenta che con la risoluzione n. 482/E del 29 dicembre 2008 sono stati istituiti i codici tributo per il versamento, tramite il modello F24, delle somme dovute a seguito dell'adesione ai contenuti degli inviti al contraddittorio. Tali

somme possono essere versate anche mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241.

L'Ufficio competente, una volta verificato il perfezionamento dell'adesione (mediante il controllo della completezza e tempestività della comunicazione e dei pagamenti previsti) forma e conserva agli atti il fascicolo contenente copia dell'invito originariamente inviato recante in calce l'attestazione dell'intervenuta definizione dell'accertamento ai sensi e per gli effetti di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, la comunicazione del contribuente e il modello F24 relativo al pagamento dell'unica o della prima rata. Copia dell'invito, integrato nei suddetti termini, è messa a disposizione per eventuali richieste del contribuente.

### *2.5 Ipotesi particolari di definizione*

Specifiche precisazioni si rendono necessarie per le particolari ipotesi di cui si occupa l'art. 4, comma 2, del decreto legislativo n. 218 del 1997. Si tratta, in specie, della definizione dell'accertamento che riguarda i contribuenti che producono redditi in forma associata, di cui all'art. 5 del T.U.I.R., le aziende coniugali non gestite in forma societaria e, a seguito della recente modifica evidenziata nel par. 1, anche i soggetti che optano per la trasparenza fiscale, ai sensi degli artt. 115 e 116 del T.U.I.R..

Il citato art. 4, comma 2, prevede una procedura unitaria di definizione nei confronti delle entità collettive (società, associazione o azienda coniugale) e di quelli che ad esse partecipano (soci, associati e coniuge del titolare dell'azienda coniugale) in coerenza con il principio di trasparenza, sancito dagli artt. 5 e 115 del T.U.I.R., in base al quale le predette entità collettive non sono tenute al pagamento delle imposte sul reddito, essendo l'obbligazione posta in capo ai soggetti partecipanti, mediante la tassazione del relativo reddito di partecipazione. In particolare, l'Ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale 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.

Ciò posto, 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. Va da sé che, 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 procederà nei termini già chiariti dal par. 2.2. della circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997, emettendo 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.

E' opportuno chiarire che, anche nell'ambito della definizione degli inviti al contraddittorio, valgono per i soci delle società che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale le disposizioni contenute nell'art. 2, comma 4, lettere c) e d) del decreto legislativo n. 218 del 1997, secondo le quali la definizione non esclude l'ulteriore azione accertatrice entro i termini di decadenza, nei confronti dei soci medesimi.

### *2.6 Effetti della definizione*

Il nuovo istituto della definizione mediante adesione ai contenuti degli inviti al contraddittorio risulta inserito nell'ambito delle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 e, per ciò, rappresenta una particolare *species* del *genus* "accertamento con adesione del contribuente", caratterizzata dalla anticipazione della definizione alla fase dell'invito al contraddittorio. Tale appartenenza riverbera anche sull'applicazione al nuovo istituto di tutti gli effetti connessi alla ordinaria definizione dell'accertamento con adesione in materia di imposte sui redditi e di IVA.

Si tratta, in specie, di tutti gli effetti sanciti dall'art. 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997, tra i quali è compreso quello della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni

relative al contenuto della dichiarazione e di quelle collegate al tributo, tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenere prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento (come chiarito dalla più volte citata circolare n. 235/E del 1997, al par. 2.7).

Tale effetto premiale, risulta amplificato dal nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5, laddove stabilisce che le menzionate sanzioni, in caso di adesione all'invito al contraddittorio, debbano essere ridotte alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione, con la conseguenza che, in caso di adesione mediante il nuovo istituto, la misura delle sanzioni risulta pari ad un ottavo del minimo edittale, ovvero pari al 12,5% del predetto importo.

In proposito va ricordato che anche per l'adesione degli inviti al contraddittorio, così come del resto per l'ordinario accertamento con adesione, l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni trova applicazione limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta e non anche quando le violazioni concernono più tributi (comma 3 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997) e più periodi d'imposta (comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

È inoltre il caso di rimarcare che la riduzione delle sanzioni prevista dal nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5 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, con la conseguenza che per gli inviti già emessi dagli Uffici alla data del 31 dicembre 2008, continua a trovare applicazione la previgente disciplina.

Oltre alla maggior riduzione delle sanzioni, viene concessa al contribuente, quale ulteriore effetto premiale, la possibilità di effettuare il pagamento rateale delle somme dovute senza prestazione delle garanzie le quali, invece, continuano a restare elemento indispensabile per il perfezionamento in ipotesi di accertamento con adesione ordinario.

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 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.

Per ricavi o compensi, si intendono, per espressa previsione del comma 1 del citato art. 10-ter, quelli previsti dall'art. 85 comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), e dall'art. 54, comma 1, del T.U.I.R. Ai fini del parametro del 40% dei ricavi o compensi "definiti" devono poi considerarsi quelli indicati nell'invito al contraddittorio. Al riguardo, analogamente a quanto ritenuto con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, si è dell'avviso che 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.

Il comma 2 del nuovo art. 10-ter in parola stabilisce, inoltre, che la preclusione accertativa si applica a condizione che non siano irrogabili, per le annualità oggetto dell'invito a comparire, le sanzioni di cui all'art. 1, comma 2-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, all'art. 5, comma 4-bis, del medesimo decreto, nonché all'art. 32, comma 2-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Conseguentemente, 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.

La verifica dell'inesistenza dei presupposti per l'irrogazione delle menzionate sanzioni deve essere condotta, in modo autonomo, per ciascun periodo d'imposta interessato dalla nuova disciplina, che trova applicazione per gli inviti a comparire inviati dagli Uffici a partire dal 1° gennaio del 2009, e relativi, come già evidenziato, ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 ed a quelli successivi.

Sempre in tema di effetti conseguenti al nuovo istituto, va infine ricordato che, qualora le violazioni oggetto dell'invito al contraddittorio integrino gli estremi di alcuno dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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).

### **3. Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio in materia di altre imposte indirette.**

Come rilevato in premessa, in sede di conversione in legge del decreto, è stato aggiunto all'art. 27 il comma 1-*bis*, lettera b), che ha, a sua volta, inserito all'art. 11 ("*Avvio del procedimento*") del decreto legislativo n. 218 del 1997, il comma 1-*bis* secondo il quale "*Il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1. Per le modalità di definizione dell'invito, compresa l'assenza della prestazione delle garanzie previste dall'articolo 8, nonché la misura degli interessi e le modalità di computo degli stessi in caso di versamento rateale, nonché per i poteri del competente ufficio dell'Agenzia*

*delle entrate in caso di mancato pagamento delle somme dovute per la definizione, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 5, commi 1-bis, 1-ter e 1-quater. In presenza dell'adesione all'invito di cui al comma 1, la misura delle sanzioni indicata nell'articolo 3, comma 3, applicabile per ciascun tributo di cui all'articolo 1, comma 2, è ridotta alla metà.”.*

Con la nuova disposizione si è inteso introdurre anche nel procedimento dell'adesione per le altre imposte indirette diverse dall'IVA, la possibilità per il contribuente di definire l'invito al contraddittorio con modalità ed effetti analoghi a quelli previsti, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, dal comma 1-bis dell'art. 5 del menzionato decreto legislativo n. 218 del 1997, e, quindi, con la possibilità per il contribuente che aderisce di beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo e del pagamento rateale delle somme dovute senza prestazione delle garanzie previste per l'ordinario accertamento con adesione.

Anche nel procedimento dell'adesione per le altre imposte indirette diverse dall'IVA, è stata disposta dal menzionato art. 27, comma 1-bis, lettera a), del citato decreto legge, l'integrazione del contenuto dell'invito a comparire.

Attraverso le nuove lettere *b-bis* e *b-ter* del comma 1 dell'art. 11 viene previsto espressamente che l'invito a comparire debba contenere non solo le indicazioni circa il giorno ed il luogo della comparizione e gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile d'adesione, ma, altresì, l'indicazione delle *“maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata..”*, nonché *“i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte...”* .

La finalità perseguita dal legislatore, come peraltro rilevato per gli inviti a comparire in materia di imposte dirette ed Iva, è quella di porre il contribuente in grado di avere piena contezza dei presupposti, in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva oggetto dell'invito a comparire.

### *3.1 Ambito applicativo*

La collocazione dell'istituto nell'ambito delle disposizioni dell'accertamento con adesione, recate dal decreto legislativo n. 218 del 1997, comporta conseguenze analoghe a quelle già evidenziate con riguardo alla adesione agli inviti in materia di imposte dirette e di

IVA. Tale collocazione, infatti, assume una particolare rilevanza ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del nuovo istituto, che qui pure coincide perfettamente con quello della definizione successiva alla instaurazione del contraddittorio.

In particolare, 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, come precisato nella più volte menzionata circolare ministeriale n. 235/E del 8 agosto 1997, 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).

### *3.2. Modalità ed effetti della definizione*

Circa le modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 11 stabilisce che trovano applicazione le disposizioni dettate, per la definizione in materia di imposte dirette ed IVA, dall'art. 5, commi 1-*bis*, 1-*ter* e 1-*quater* del decreto legislativo n. 218 del 1997, che sono state illustrate nel precedente paragrafo 2.4.

Per quanto riguarda gli effetti della intervenuta adesione ai contenuti dell'invito, rileva innanzitutto la riduzione alla metà della misura delle sanzioni indicata nell'art. 3, comma 3, del decreto legislativo n. 218 del 1997 (un quarto del minimo edittale applicabile per ciascun tributo). In caso di adesione, quindi, le sanzioni si rendono qui pure applicabili in misura pari al 12,5% del minimo edittale. In proposito va evidenziato che tale effetto premiale riguarda esclusivamente l'adesione ad inviti al contraddittorio emessi dagli Uffici a far data dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge (29 gennaio 2009), dato che solo con riferimento ad essi opera il nuovo istituto in parola.

Infine, oltre alla riduzione delle sanzioni, analogamente a quanto previsto in materia di imposte dirette ed IVA, viene concessa al contribuente la possibilità di effettuare il

pagamento rateale delle somme dovute senza prestazione delle garanzie previste, invece, in caso di adesione successiva al contraddittorio.

#### **4. Modifiche all'istituto della rinuncia all'impugnativa**

Come rilevato in premessa, l'art. 27, comma 4-ter, del decreto legge n. 185 del 2008, aggiunto in sede di conversione in legge, ha integrato l'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, inserendo il nuovo comma 2-bis per il quale *“Fermo restando quanto previsto dal comma 1, le sanzioni ivi indicate sono ridotte alla metà se l'avviso d'accertamento e di liquidazione non è stato preceduto dall'invito di cui all'articolo 5 o di cui all'articolo 11. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica nei casi in cui il contribuente non abbia prestato adesione ai sensi dell'articolo 5-bis e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni e all'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.”*.

Il menzionato art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, detta, com'è noto, una disciplina unitaria ai fini della riduzione delle sanzioni irrogate con gli avvisi d'accertamento o liquidazione, prevedendo, nei casi di definizione per mancata impugnazione da parte del contribuente e di rinuncia a presentare istanza di accertamento con adesione, la riduzione delle stesse ad un quarto dell'irrogato.

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.

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

## **5. Ulteriori indicazioni operative**

Il nuovo istituto impone una particolare attenzione da parte degli Uffici nella redazione degli inviti a comparire, i quali dovranno espressamente contenere l'indicazione della possibilità di definire i contenuti dello stesso ai sensi dell'artt. 5 e 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997, al fine di rendere edotto il contribuente delle nuove possibilità previste dalle norme.

La stessa esigenza informativa va soddisfatta anche negli avvisi di accertamento per comunicare al contribuente, sussistendone i presupposti, la possibilità di ottenere la prevista riduzione delle sanzioni ai sensi del nuovo comma *2-bis* dell'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Nell'intraprendere la procedura di adesione, particolare attenzione dovrà essere posta dagli Uffici a riguardo della 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.

Vale la pena ribadire che 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.

Sono in corso di aggiornamento le procedure informatiche di supporto all'accertamento ai fini dell'adeguamento delle stesse alla gestione dei nuovi istituti introdotti dal decreto.

A tale riguardo si rappresenta che, con comunicazione di servizio n. 2 del 12 gennaio 2009, prot. n. 2009/3796, sono state fornite indicazioni circa la trasmissione dei dati al sistema nei casi in cui gli Uffici procedano alla notifica degli inviti utilizzando le procedure già a disposizione con la comunicazione di servizio n. 102 del 23 dicembre 2007.

Con successive istruzioni di servizio saranno fornite ulteriori indicazioni operative, anche in relazione alle opportune implementazioni alle procedure informatiche di ausilio in corso di realizzazione.