

# L'“adesione ai verbali di constatazione” come nuovo strumento deflattivo del contenzioso

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

L'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente contenuto nel D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 è stato integrato dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008 n. 112, così come convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 (in *“Finanza & Fisco” n. 30/2008, pag. 2647*), che ha introdotto l'art. 5-bis intitolato «*Adesione ai verbali di constatazione*» e che, mira ad accelerare la definizione delle liti fiscali, concedendo un vantaggioso abbattimento delle sanzioni (ridotte ad 1/8) e la possibilità di un pagamento dilazionato sprovvisto di garanzie, in cambio della totale acquiescenza ai rilievi contenuti nei processi verbali di constatazione. La norma, dichiaratamente ispirata da un'ottica di semplificazione e di reciproco affidamento, impone però delle riflessioni in termini di equità, per il suo impatto sul sistema sanzionatorio e di coerenza in relazione all'istituto del ravvedimento operoso. La circolare n. 55/E del 17/09/2008 (vedi pag. 2974) ha chiarito i dubbi connessi alla applicabilità alle altre imposte oggetto di rilievo da parte dei verificatori quali l'IRAP, le addizionali regionali e comunali attribuendo alle stesse la medesima sorte riservata alle violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto che consentano l'emissione di accertamenti parziali. Infatti in tutti i

casi nei quali il contribuente eserciti la facoltà attribuitagli di aderire al nuovo istituto, il procedimento accertativo, di tipo “parziale”, resta ancorato ai contenuti del processo verbale di constatazione e si traduce nella integrale trasfusione dei contenuti medesimi nell'atto di definizione dell'accertamento parziale il quale, una volta notificato, costituisce anche titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute. Ai sensi del comma 18-bis dell'articolo 83 del decreto legge n. 112 del 2008, introdotto in sede di conversione, il nuovo istituto è immediatamente operativo, in quanto l'art. 5-bis trova applicazione «*con riferimento ai verbali di constatazione consegnati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto*». La procedura da utilizzare per la comunicazione di adesione delle imposte prevede che la stessa debba essere effettuata nei 30 giorni successivi alla consegna del p.v.c. nei confronti dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'accertamento e dell'organo che ha redatto il verbale, se diverso da detto ufficio, corredata dall'allegazione della fotocopia 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. Per le comunicazioni presentate mediante il servizio postale, ai fini della verifica del rispetto del ter-

mine farà fede la data del timbro dell'ufficio postale accettante. La Circolare ha chiarito che è da escludere 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)".

Nel caso in cui l'organo verbalizzante coincida con l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente

per la definizione sarà sufficiente la presentazione di una sola comunicazione. Sarà poi onere dell'ufficio notificare nei 60 giorni successivi alla ricezione della comunicazione, l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997.

Nello specchio vengono rammentati gli adempimenti ed i termini per comunicare l'adesione ai processi verbali di constatazione:

| Processi verbali di constatazione | Termine di scadenza comunicazione di adesione     | Presentazione   | Modalità di presentazione                                       |
|-----------------------------------|---|---|---|
| Consegnati dal 25 giugno 2008     | <b>30 settembre 2008</b>                          | All'ufficio delle entrate competente e all'organo che ha redatto il verbale | Consegna diretta o a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno |
| Consegnati il 23 agosto 2008      | <b>22 settembre 2008</b>                          | All'ufficio delle entrate competente e all'organo che ha redatto il verbale | Consegna diretta o a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno |
| Consegnati dal 23 agosto 2008     | <b>Entro 30 giorni dalla consegna del verbale</b> | All'ufficio delle entrate competente e all'organo che ha redatto il verbale | Consegna diretta o a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno |

La comunicazione di adesione, a pena di nullità, va inviata mediante l'utilizzo del modello approvato con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 10 settembre 2008 (in "*Finanza & Fisco*" n. 32/2008, pag. 2873), in caso di comunicazioni presentate prima del 10 settembre 2008, si dovrà nuovamente ripresentare la medesima comunicazione di adesione entro il 30 settembre 2008 ed è esclusa l'applicabilità della sospensione feriale dei termini. Qualora il processo verbale riguardi più periodi d'imposta che possono formare oggetto di definizione dell'accertamento parziale, per i quali rilevi la competenza territoriale di più Uffici, la comunicazione deve essere presentata a tutti gli Uffici competenti in ragione di ciascun periodo d'imposta. In caso di adesione si potrà scegliere il pagamento in unica soluzione o in forma rateale (senza garanzie) in un

massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in dodici rate trimestrali nel caso in cui l'importo dovuto superi la soglia di euro 51.645,69. L'importo della prima rata dovrà essere versato entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione e sulle rate successive sono anche dovuti gli interessi al saggio legale del 3% annuo, calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione riguardante gli accertamenti parziali, con la conseguente problematica di individuare quando da un processo verbale possa originare un accertamento parziale piuttosto che un accertamento ordinario.

All'uopo la Circolare ha però chiarito che la individuazione dei processi verbali cui la norma si riferisce non può che avvenire combinando le indicazioni fornite dalla norma, quali in specie:

1. il rinvio all'articolo 24 della legge n. 4 del 1929,

dal quale si desume che i processi verbali devono riguardare la constatazione di «violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie»;

2. il collegamento necessario delle violazioni constatate alla facoltà di emettere accertamenti «parziali», prevista dagli articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tale combinazione permette di stabilire che possono formare oggetto di adesione soltanto i processi verbali che contengono la constatazione di violazioni “sostanziali” alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto basata su elementi che consentono di stabilire l’esistenza di:

- redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973;

- imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di cui all’art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

La Circolare ha inoltre e ulteriormente chiarito che il nuovo istituto trova applicazione anche con riguardo ai contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi, per il cui accertamento l’art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, prevede che trovino applicazione le disposizioni in materia di imposte sui redditi ricordando che in conformità al disposto dell’art. 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, sui contributi oggetto di definizione non sono dovute sanzioni ed interessi e che l’adesione può riguardare anche i processi verbali di constatazione redatti dagli stessi Uffici dell’Agenzia delle entrate competenti ad emettere l’avviso di accertamento parziale.

L’adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o 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) e può concernere soltanto i periodi d’imposta per i quali, all’atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano già scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi è possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all’accertamento parziale.

Il principio testé enucleato ha come importante corollario l’esclusione dall’ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell’adesione, cioè:

- a) delle violazioni, anche “sostanziali”, relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall’art. 5-bis (ad es. imposta di registro);

- b) delle violazioni “formali” riferite alle imposte definibili (ove per tali sono da intendere le violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l’applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata) (1);

- c) di ogni altro elemento contenuto nel processo verbale, diverso dalle predette violazioni constatate.

## L’impatto sul sistema sanzionatorio ed il ravvedimento operoso

Per quanto concerne invece l’impatto del nuovo istituto sul vigente sistema sanzionatorio in relazione con l’istituto del ravvedimento operoso, giova ricordare che, se la violazione che si intende sanare non è già stata constatata e purché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche, è possibi-

---

**Nota (1)** — A tal proposito si segnala che la circolare n. 55/E del 2008 (§ 7) ritiene estensibili gli “... effetti sanciti dall’art. 2 del D.Lgs. 218/97, tra i quali è compreso quello della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e quelle ‘collegate al tributo’, tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenersi ‘prodromiche all’evasione del tributo oggetto di accertamento’”. Chiarendo al riguardo che gli effetti in parola ad opera dell’art. 5-bis subiscono la variante in caso di adesione al processo verbale di essere “... ridotte alla metà di quelle previste per l’ordinario accertamento con adesione e, dunque, ad un ottavo del minimo editale”.

le sanare le violazioni mediante il pagamento di una sanzione ridotta ad:

- 1/8 del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel **termine di trenta giorni dalla data della sua commissione**;
- 1/5 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- 1/8 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata **con ritardo non superiore a novanta giorni**.

Orbene, in caso di adesione al nuovo istituto, si avrà diritto a pagare una sanzione pari ad 1/8 della misura minima con conseguente evidente sperequazione nei confronti di quanti vogliano autonomamente ravvedersi e con l'ulteriore limite di quest'ultima, di essere esperibile solo nei termini ivi previsti.

Non meno importante è la riflessione che l'istituto introdotto dalla novella legislativa potrebbe essere ritenuto incompatibile con la disciplina comunitaria dell'IVA. La nuova disposizione, suscita infatti perplessità in termini di legittimità, che dovranno necessariamente essere approfondite alla luce della recente sentenza emessa nella causa C-132/06 (in *"Finanza & Fisco" n. 29/2008, pag. 2531*), con la quale la Corte di Giustizia Ce ha dichiarato incompatibile con la disciplina comunitaria dell'IVA, gli istituti premiali recati dagli articoli 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, poiché rappresentanti una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate in determinati periodi d'imposta.

## Conclusioni

Con l'anticipazione del momento di definizione

della controversia al contenuto del processo verbale, il primo elemento di rilievo è quello riguardante la assenza del contraddittorio e del "vaglio critico" dell'ufficio. Le metodologie di indagine e le valutazioni sino ad oggi applicate ai processi verbali di constatazione dagli organi preposti, sono state talvolta ispirate da antiche logiche statistiche piuttosto che da fondate valutazioni giuridiche. Fermo restando un auspicabile intervento del legislatore teso ad amalgamare e coordinare il nuovo istituto con il sistema sanzionatorio vigente, la prima considerazione da rilevare, è che il nuovo istituto non debba solo essere coordinato con le altre disposizioni normative, ma vada anche integrato con specifiche disposizioni regolamentari, che valorizzino l'operato dei verbalizzanti e lo rendano professionalmente attendibile e distaccato da anacronistiche logiche statistiche. Un corretto utilizzo dello strumento potrebbe consentire alla amministrazione finanziaria di monitorare gli introiti effettivi rispetto a quelli accertati, riducendo così vistosamente quel divario tra accertato e riscosso che in qualche modo "squalifica" l'attività di verifica dell'amministrazione finanziaria e fomenta inevitabilmente il ricorso al contenzioso.