

Introdotta un nuovo istituto deflativo nell'ordinamento del contenzioso

Con l'adesione ai verbali, meno liti con il fisco

Il Decreto Legge n. 112 del 25.6.08, nel contesto di quella che è stata definita come "manovra d'estate", introduce nell'ordinamento tributario un nuovo istituto deflativo del contenzioso che, in presenza di processi verbali di constatazione relativi a violazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA, permette al contribuente di definire il rapporto con il Fisco beneficiando di una significativa riduzione delle sanzioni e all'Amministrazione Finanziaria di "incassare" immediatamente le imposte correlate alle violazioni stesse.

L'ambito oggettivo dell'adesione

Oggetto di adesione sono i verbali di constatazione elevati dall'Agenzia delle Entrate, dalla Guardia di Finanza e dall'Amministrazione delle Dogane in materia di imposte sul reddito e di IVA che consentono l'emissione di "accertamenti parziali".

I verbali che consentono l'adesione sono quelli che contestano violazioni "sostanziali" quali:

- redditi non dichiarati, in tutto o in parte; esenzioni e agevolazioni non spettanti;
- IVA non dichiarata, in tutto o in parte; detrazioni IVA non spettanti.

Con Circolare n.55/E del 17.9.08 l'Agenzia delle Entrate evidenzia che l'adesione può essere fatta valere anche per violazioni riguardanti l'IRAP, le addizionali regionali e comunali, le imposte sostitutive dei redditi e i contributi previdenziali che vengono determinati nel modello UNICO.

Per esclusione, si richiama l'attenzione sul fatto che l'adesione non può essere invocata per:

- violazioni, anche se "sostanziali", inerenti a tributi diversi da quelli sopra richiamati (quali, ad esempio, le imposte di registro, ipotecarie e catastali);
- violazioni "formali" che non comportano recupero a tassazione di maggior reddito né l'irrogazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata.

di Pier Federico Carrozzo



Pier Federico Carrozzo

La decorrenza dell'istituto

E' previsto che il nuovo istituto si applica con riferimento ai processi consegnati a decorrere dal 28/06/2008.

Gli effetti dell'adesione

L'adesione, così come è disciplinata, comporta che il contribuente deve accettare, senza riserve, tutto quanto risulta contestato nel verbale (fatta eccezione per quelle violazioni, sopra illustrate, che restano, comunque, escluse dall'ambito applicativo del nuovo istituto). L'adesione al verbale consente al contribuente di beneficiare della riduzione delle sanzioni a un ottavo (1/8) del minimo edittale. Il Decreto Legge nulla dice (e anche la Circolare nulla chia-

risce) circa gli effetti dell'adesione sotto il profilo penale nel caso in cui le violazioni contenute nel verbale oggetto di adesione comportino, a carico del contribuente, la notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del Codice Penale. Poiché l'art.13 del Decreto Legislativo n.74/2000 prevede che le pene previste per i reati tributari sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti mediante pagamento (anche a seguito di procedure conciliative o di adesione), si è dell'avviso che, nonostante il silenzio, nessuna remora dovrebbe sussistere sulla valenza dell'adesione come circostanza attenuante della responsabilità penale.

Le modalità dell'adesione

Entro 30 giorni dalla consegna del verbale il contribuente deve presentare (mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o mediante consegna diretta) una specifica comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e all'organo che ha emesso l'atto (Guardia di Finanza e Agenzia delle Dogane). Tale comunicazione, a pena di nullità, deve essere effettuata utilizzando l'apposito modello approvato con il Provvedimento 10.9.08 che è disponibile in formato elettronico sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Ai fini della validità della comunicazione è richiesto che la stessa sia sottoscritta dal contribuente (o da chi ne ha la legale rappresentanza) e che sia in copia allegato un documento di identità o di riconoscimento.

Il pagamento delle imposte e delle sanzioni a seguito dell'adesione

Entro i 60 giorni successivi alla presentazione della comunicazione di adesione l'Ufficio notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale contenente l'indicazione delle somme dovute per imposte e sanzioni. Entro i 20 giorni dalla notifica dell'atto di definizione il contribuente deve effettuare il pagamento del quantum dovuto. Si evidenzia che:

- è ammesso il pagamento in un massimo di 8 rate trimestrali, elevabili fino a 12 se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro;
- non è richiesta alcuna garanzia o fideiussione;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale;
- nel caso in cui, dopo la notifica dell'atto di definizione, il contribuente non proceda al pagamento, l'Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Il confronto con gli altri istituti deflativi del contenzioso tributario

Nel nostro ordinamento tributario esistono già altri istituti che perseguono analoghe finalità di prevenzione e di deflazione del contenzioso tributario: il ravvedimento operoso, l'acquiescenza, la definizione agevolata delle sole sanzioni e il concordato. Può essere utile effettuare una analisi comparativa tra questi istituti e la nuova procedura di adesione in modo da comprendere quali sono i percorsi che un contribuente può avere convenienza a intraprendere di fronte ad una pretesa impositiva. Per i risultati del confronto si rinvia alla

Tabella 1. Confronto tra adesione e ravvedimento operoso

Istituto deflativo	Ravvedimento operoso (art.13 D.Lgs. n. 472/1997)	Nuova adesione al processo verbale di constatazione
Sanzioni	1/5 delle sanzioni minime edittali (20%)	1/8 delle sanzioni irrogate (12,50%)
Note	Trattasi del "ravvedimento lungo" effettuato decorsi 30 giorni dalla commissione della violazione.	Nella prassi le sanzioni irrogate corrispondono a quelle minime edittali.

Tabella 2. Confronto tra adesione e acquiescenza

Istituto deflativo	Acquiescenza (art.15 D.Lgs. n. 218/1997)	Nuova adesione al processo verbale di constatazione
Sanzioni	1/4 delle sanzioni irrogate (25%)	1/8 delle sanzioni irrogate (12,50%)
Note	Il contribuente accetta <i>in toto</i> le contestazioni mosse dall'Ufficio.	

Tabella 3. Confronto tra adesione e definizione agevolata delle sole sanzioni

Istituto deflativo	Acquiescenza (art.15 D.Lgs. n. 218/1997)	Nuova adesione al processo verbale di constatazione
Sanzioni	1/4 delle sanzioni irrogate (25%)	1/8 delle sanzioni irrogate (12,50%)
Note	Il contribuente potrebbe limitarsi a definire le sole sanzioni e a impugnare l'avviso di accertamento relativamente alle maggiori imposte contestate.	Non è possibile definire le sole sanzioni essendo necessario aderire anche alle maggiori imposte.

Tabella 4. Confronto tra adesione e concordato (o accertamento con adesione)

Istituto deflativo	Concordato (art. 6, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 218/1997)	Nuova adesione al processo verbale di constatazione
Sanzioni	1/4 delle sanzioni irrogate (25%)	1/8 delle sanzioni irrogate (12,50%)
Note	Il contribuente può ottenere, in sede di contraddittorio con l'Ufficio, una riduzione delle imposte contestate e, di riflesso, delle correlate sanzioni.	

lettura delle tabelle esemplificative. Si può concludere che la nuova adesione vince la partita di convenienza contro il ravvedimento operoso, l'acquiescenza e la definizione agevolata delle sole sanzioni. Per il confronto con il concordato, invece, il discorso deve essere più articolato: infatti, sulla base dei calcoli di convenienza che sono stati effettuati, emerge che qualora dal confronto con l'Ufficio si riesca ad ottenere una riduzione superiore al 10%, per il contribuente è preferibile percorrere la strada del concordato.

Ove si consideri che, sulla base dei dati statistici forniti dalla Corte dei Conti, l'abbattimento medio tra imponibile accertato e imponibile definito in adesione è di circa il 54% (e del 36% circa nel caso dei processi verbali di constatazione - pvc), è evidente che se il contribuente ha qualche ragione da far valere (anche tramite il supporto di un professionista capace), l'adesione incondizionata al processo verbale di constatazione potrebbe risultare penalizzante.

Pier Federico Carrozzo
Dottore Commercialista