

ODCEC di Roma

Seminario di studi sugli strumenti deflattivi del
contenzioso tributario

“Adesione al PVC ed accertamento con adesione”

Roma, 10 dicembre 2012

Avv. Enrico Pauletti

Le procedure di adesione: fondamento costituzionale

✓Le procedure di adesione extragiudiziale all'accertamento autoritativo dell'ufficio (precedenti alla notificazione del ricorso) sono, sostanzialmente, di due tipi:

➤ diverse ipotesi di "adesione agevolata" agli atti istruttori dell'Ufficio o degli organi verificatori

- adesione agevolata al *processo verbale di constatazione* (PVC) (art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997; introdotto a decorrere dal 2008)
- adesione all'invito al contraddittorio (artt. 5 e 11 del D. Lgs. n. 218/1997; introdotto a decorrere dal 2008)
- adesione alle sole sanzioni pecuniarie irrogate con l'atto di accertamento (art. 16, comma 3, e art, 17, comma 2, del D. LGS. n. 472/1997)
- Acquiescenza all'atto di accertamento (art. 15 del D. Lgs. n. 218/1997)

➤ Accertamento con Adesione (artt. 6 e 12 del D. Lgs. n. 218/1997)

✓Sul piano dei principi costituzionali, le procedure di adesione sono giustificate

➤ **da ragioni di efficienza amministrativa** ovvero **dai principi di buon andamento e di imparzialità della P.A.** (art. 97 Cost.),

➤ **nel rispetto dei principi di capacità contributiva** (art. 53 Cost.).

Adesione ai PVC Normativa di riferimento

✓ Istituto introdotto con D.L. n.112/2008 che ha inserito l'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997 allo scopo di "semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione"

✓ facoltà del contribuente di sollecitare la definizione – "integrale" - dei rilievi contenuti nel PVC beneficiando dei seguenti effetti premiali

- riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo previsto dalla legge
- possibilità di pagamento rateizzato delle somme dovute (per imposte, interessi e sanzioni ridotte) senza prestazione di alcuna garanzia
- in caso di violazione costituente delitto ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000, la definizione agevolata in parola, costituisce circostanza attenuante ex art. 13 di tale decreto e consente, quindi, di beneficiare di
 - una diminuzione delle pene fino ad un terzo (la metà per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011)
 - della non applicazione delle pene accessorie

Adesione ai PVC I PVC definibili

✓ Possono essere definiti con “adesione” esclusivamente i PVC che consentano l'emissione di accertamenti parziali di cui agli artt. 41-bis del DPR n. 600/1973 e 54, comma 1, del DPR n. 633/1972

✓ L'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto è circoscritto, quindi, ai PVC con i quali sono contestate violazioni "sostanziali" alla normativa delle imposte sui redditi e dell'IVA dalle quali, appunto, può conseguire la facoltà, per l'Amministrazione finanziaria, di procedere all'emissione di un accertamento parziale

✓ Ai fini dell'individuazione delle violazioni definibili con la disciplina in essere può farsi utile riferimento ai seguenti documenti di prassi

- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 17 settembre 2008, n. 55/E
- Circolare dell'Agenzia delle Dogane del 23 ottobre 2008, n.38/D;
- Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 13 marzo 2009, n.8/E, § 8.2

Adesione ai PVC *Le violazioni definibili*

- ✓ I rilievi definibili ai fini delle **imposte dirette** sono quelli che riguardano
 - 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 artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973

- ✓ I rilievi definibili ai fini **IVA** riguardano
 - imposta 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. 633/1972 (sono incluse anche le violazioni inerenti le operazioni intracomunitarie o il plafond IVA).

- ✓ Possono formare oggetto di adesione anche i PVC che recano constatazioni di violazioni, analoghe a quelle menzionate (nel senso che da esse può conseguire un accertamento parziale), concernenti anche imposte diverse da quelle sui redditi e dall'IVA, ossia
 - l'IRPEF; l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF
 - le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, le imposte per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Adesione ai PVC *Il contenuto del PVC definibile*

✓E' espressamente previsto che l'adesione deve avere ad oggetto il contenuto integrale del PVC

✓tale previsione, però, deve essere coordinata con quella che definisce l'ambito oggettivo dell' istituto in esame, con la conseguenza che non può prestarsi adesione con riguardo a

- i periodi di imposta per i quali all'atto della consegna del PVC non siano ancora scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione (per i quali non è possibile procedere all'accertamento parziale)
- le violazioni anche "sostanziali" ma relative ad imposte non espressamente richiamate dall'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997 (ad esempio, imposta di registro)
- le violazioni "formali" riferite alle imposte definibili (tuttavia la definizione del PVC potrà avere ad oggetto anche violazioni "formali" qualora queste riguardino i medesimi periodi d'imposta interessati anche da violazioni "sostanziali", ed inoltre siano "collegate al tributo", come è nel caso delle violazioni relative agli obblighi contabili che si considerano tali in quanto da ritenersi prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento)

Adesione ai PVC *Il contenuto del PVC definibile*

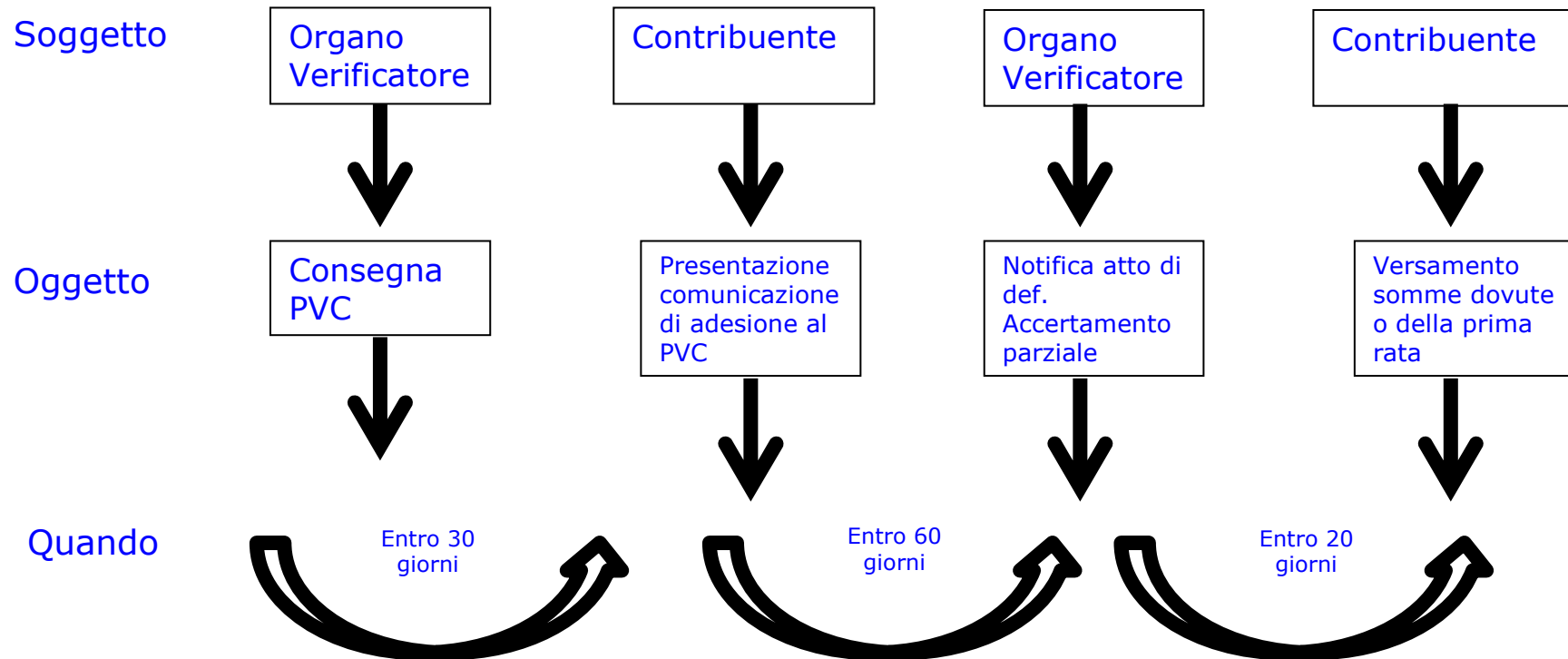
- ✓ Non sono definibili mediante adesione neppure le c.d. "segnalazioni" evidenziate dai verbalizzanti nei PVC
 - le segnalazioni sono le circostanze, fatti o altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, ma segnalati nel PVC al fine di rimmetterli al vaglio del competente Ufficio accertatore.
- ✓ A titolo esemplificativo, la Circ. n. 55/E, individua quali ipotesi di "segnalazioni" non definibili (in quanto la contestazione della violazione non avviene in sede di PVC, ma solo dopo aver esperito una specifica procedura, oppure ulteriori accertamenti)
 - gli elementi che portano a considerare determinate operazioni come elusive, ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973
 - gli elementi che riguardano spese ed altri componenti negativi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 110, comma 10, del TUIR (operazioni con soggetti non inclusi nella "white lack list")
 - gli elementi che potrebbero integrare violazioni solo qualora (i) venissero confermati da informazioni acquisibili mediante richiesta di cooperazione internazionale o (ii) con l'attivazione di indagini finanziarie ex art. 32, comma 1, n.7 del DPR n. 600/1973.

Adesione ai PVC *Il contenuto del PVC definibile*

- ✓ Rileva considerare che se un PVC contiene sia rilievi definibili mediante "adesione" che rilievi non definibili mediante adesione (es. in materia di imposta di registro o riferiti all'anno in corso) è possibile definire (tutti) i rilievi definibili mentre gli altri continuano ad essere "efficaci" e soggetti alla disciplina normale
- ✓ Quindi, con riferimento ai rilievi non definibili e non definiti resta salva la possibilità di presentare memorie nei 60 giorni dalla notificazione del PVC, ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, ovvero di instaurare procedimenti di accertamento con adesione
- ✓ Dato che l'adesione non comporta alcun pagamento immediato possono crearsi interessanti spazi per possibili "conciliazioni" con l'Ufficio, facendo valere la disponibilità alla definizione

Adesione ai PVC *Le modalità di definizione*

La procedura di adesione al PVC può essere rappresentata nel modo che seguono, anche in relazione alla relativa tempistica:



Adesione ai PVC *Le modalità di definizione*

- ✓ Il procedimento di "adesione agevolata" presuppone quindi l'attività di iniziativa del contribuente destinatario del PVC che deve provvedere a comunicare la propria "opzione" all'ufficio
 - utilizzando un apposito modello (cfr. Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2009, n. 117261)
 - tale comunicazione può essere sottoscritta esclusivamente dal rappresentante legale, mentre non è prevista la possibilità di sottoscrizione da parte di un rappresentante negoziale

- ✓ L'importo dovuto, liquidato dell'Ufficio, può essere versato ratealmente (senza prestazione di alcuna garanzia) con un massimo di 8 rate trimestrali, ovvero 12 rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a € 51.645,69
 - sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati, dal giorno successivo a quello di notifica dell'atto

Adesione ai PVC *Le modalità di definizione*

- ✓ la definizione agevolata del PVC (i) si perfeziona con la comunicazione di adesione ai rilievi contenuti nel PVC da parte del contribuente (atto unilaterale) e (ii) viene successivamente formalizzata con la notifica dell'atto di definizione da parte dell'Agenzia delle Entrate al contribuente
 - pertanto, come chiarito dall' Amministrazione finanziaria, l'adesione prestata dal contribuente non può essere revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione (cfr. la Circolare n. 55/E del 2008)
- ✓ qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvederà all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo di tali somme, a norma dell'art. 14 del DPR n. 602/1973, con applicazione della sanzione ex art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471
 - Sanzione applicata in misura doppia rispetto a quella ordinaria e quindi al 60% (così la circ. 41/E del 2011, per effetto della modifica apportata dal DL n. 98/2011 che ha inserito il comma 3-bis all'art. 8 del D. Lgs. n. 218/1997; anche se l'art. 5-bis, comma 4 non lo prevede espressamente)
- ✓ In ipotesi di PVC emessi nei confronti di società di persone, di società in regime di trasparenza fiscale ed anche di società in regime di consolidato fiscale la Circ. 55/E prevede una procedura particolare, per tener conto della particolare natura dei rapporti giuridici propri di tali soggetti

L'accertamento con adesione: definizione e finalità

✓L'accertamento con adesione costituisce lo strumento mediante il quale l'amministrazione finanziaria, in contraddittorio con il contribuente, determina l'ammontare dell'imposta da versare evitando l'instaurazione del contenzioso

✓L'accertamento con adesione ha acquisito maggiore importanza nella determinazione del quantum debeatur soprattutto successivamente all'introduzione di meccanismi presuntivi di accertamento

- Rettifiche analitico-induttive di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973 (fondate su presunzioni gravi, precise e concordanti)
 - Accertamenti fondati sugli studi di settore
 - Accertamenti fondati su accertamenti bancari
 - Accertamenti fondati sull'espansione dell'utilizzo del criterio del "valore normale" quale parametro di determinazione degli imponibili; ecc.
- Accertamenti analitici di cui all'art. 39, comma 2, del DPR n. 600/1973 (fondati su presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza)
- Accertamenti sintetici
- Accertamenti "d'ufficio" per il caso di omessa presentazione della dichiarazione

✓La discussione sull' an debeatur è da ricondurre nel – diverso – ambito dell'autotutela

- Le due procedure possono sovrapporsi ma non devono essere confuse

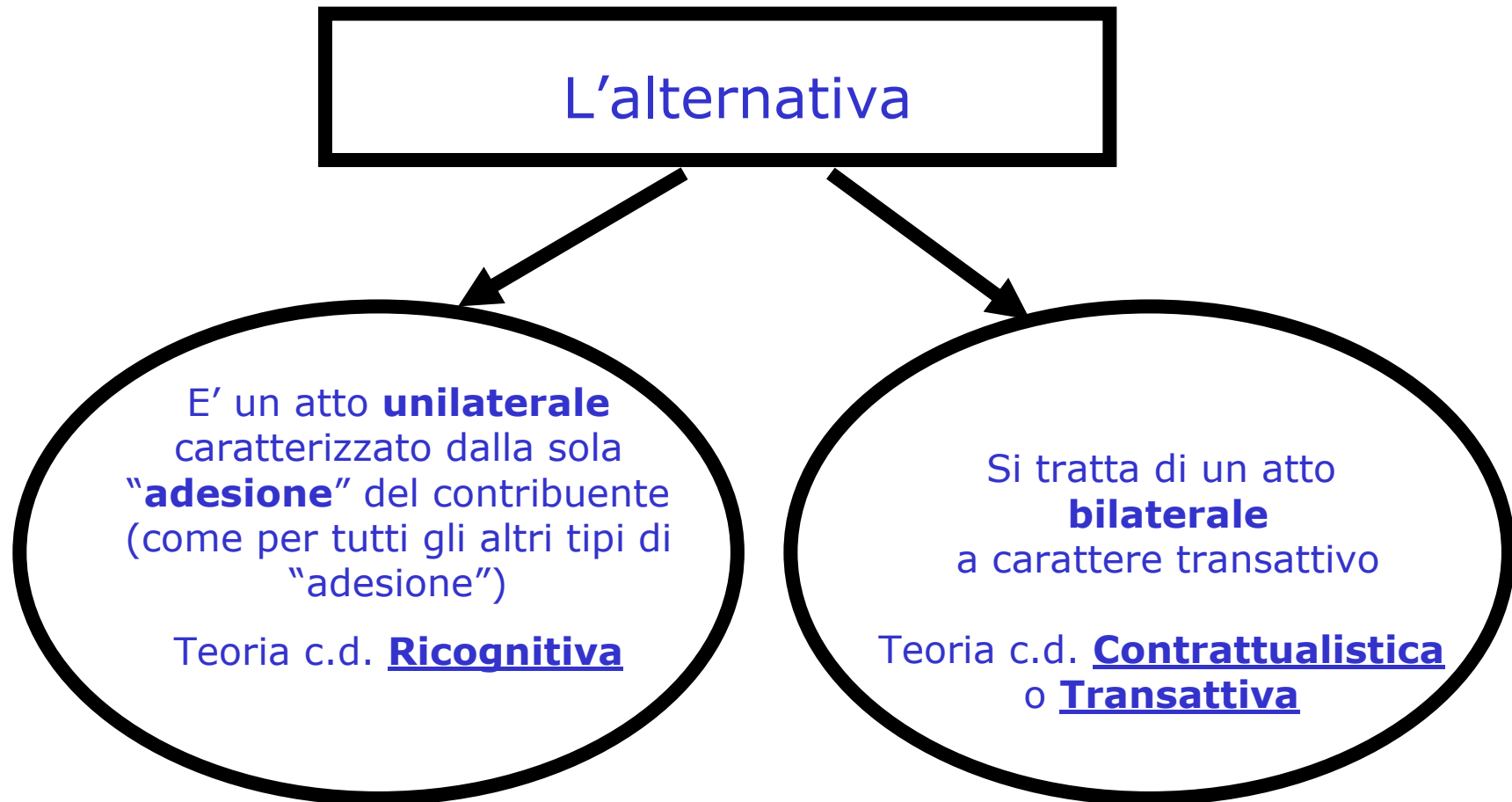
I diversi ambiti applicativi dell'autotutela e dell'accertamento con adesione

✓“Gli uffici dovranno valutare con estrema attenzione la fondatezza degli elementi di cui dispongono e, qualora la pretesa sia in tutto o in parte insostenibile, ne abbandoneranno o rinunceranno la coltivazione anche mediante il ricorso all'**autotutela preventiva**”, fermo restando che “le possibili difformità di giudizio rispetto ad una proposta di adesione possono riguardare questioni di diritto o di fatto, relative alla nascita o meno dell'obbligazione tributaria oppure al criterio di determinazione dell'imponibile, questioni estimative semplici o di mero fatto o più complesse ed articolate quali l'esatto inquadramento giuridico di una fattispecie concreta” (Direzione regionale della Toscana, direttiva n. 13016 del 21 febbraio 2001).

✓Pertanto i "confini" fra autotutela e accertamento con adesione sono i seguenti:

- i casi di totale o parziale illegittimità dei rilievi (discussione sull “an” della pretesa) sono da ricondurre nell'ambito dell'autotutela
- la <<misurazione>> di un legittimo presupposto impositivo (discussione sul “quantum”), da rideterminarsi tenendo conto degli elementi di valutazione a tal fine adottati dal contribuente in contraddittorio con l'ufficio sono da ricondurre nell'ambito della procedura di adesione all'accertamento dell'Ufficio

L'accertamento con adesione la natura giuridica dell'istituto (1/3)



L'accertamento con adesione

La natura giuridica dell'istituto (2/3)

✓ Secondo la Teoria Contrattualistica ("privatistica"), l'accertamento con l'adesione ha una natura sostanzialmente transattiva, nel cui contesto le parti si fanno "reciproche concessioni". Il fondamento di questa impostazione deriva dal fatto che

- ✓ sul piano formale, l'accertamento con adesione debba sfociare nella redazione di un atto bilaterale, sottoscritto da entrambe le parti del rapporto obbligatorio di imposta (art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997), sicché l'"accordo" delle parti è un elemento costitutivo ed indefettibile dell'istituto
- ✓ inoltre, il fatto che l'atto si perfeziona solo con il versamento delle somme dovute secondo l'accordo (o della prima rata; ai sensi dell'art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997) evoca la risoluzione per inadempimento propria delle transazione ex art. 1976 c.c.
- ✓ ulteriore similitudine consegue alla "intangibilità" dell'accordo (modificabile solo al ricorrere di eventi straordinari) in un certo senso (discutibile) propria anch'essa delle transazione del diritto civile

L'accertamento con adesione

La natura giuridica dell'istituto (2/3)

✓ Numerosi indizi di segno opposto sostengono, invece, la Teoria Ricognitiva ("pubblicistica"), ed affermata anche dalla stessa Agenzia delle Entrate (circ. 65/E del 2001) dopo che con i primi commenti (Circ. n. 235/1997) aveva assunto una posizione meno netta

- Secondo l'Agenzia delle entrate, l'accertamento con adesione è incentrato sulla "fondata e ragionevole misurazione di un legittimo presupposto impositivo, da rideterminarsi nel quantum tenendo conto degli elementi di valutazione adottati dal contribuente nel contraddittorio con l'Ufficio"

✓ Si tratta di un atto "unilaterale" della pubblica amministrazione, ricognitivo di una fattispecie impositiva definita dalla legge e ricostruita grazie al contraddittorio con il contribuente

- Il tratto distintivo rispetto all'accertamento ordinario è dato solo dalla particolare intensità del contraddittorio e dagli effetti premiali che ne conseguono

✓ Tale natura è evidente per la possibilità dell'Ufficio di modificare l'accordo al ricorrere di certe (anche se limitate) situazioni

✓ Nell'esercizio dell'attività di accertamento (anche) con adesione, l'Ufficio non ha alcuna discrezionalità, se non una mera discrezionalità tecnica (non può disporre di diritti che sono indisponibili)

L'accertamento con adesione: l'indisponibilità del credito tributario e i criteri di determinazione dell'imposta a seguito dell'adesione

- ✓ La soluzione del problema dipende dall'interpretazione del principio della <<indisponibilità>> del credito tributario. Da essa dipende l'effettiva efficacia dell'istituto e la sua concreta attuazione da parte degli Uffici
 - L'Amministrazione finanziaria **non ha discrezionalità**, non pondera interessi, ma agisce in piena ed esclusiva conformità con il principio di legalità (art. 24 Cost.)

- ✓ Infatti, la <<indisponibilità>> rappresenta una regola generale della contabilità pubblica che impedisce all'A.F. di incidere sul bilancio pubblico, rinunciando, in modo autonomo, all'esercizio dei suoi poteri impositivi
 - In caso contrario si commetterebbe un vero eccesso di potere (Corte di Cassazione del Regno Sentenza n. 574 del 26 febbraio 1937)

- ✓ Pertanto, l'imposta risultante dall'adesione non può essere determinata su basi "equitative" o "discrezionali", ma secondo corrette tecniche analitiche di determinazione dell'imposta conformi all'applicazione delle norme sostanziali e procedurali di applicazione dei tributi

- ✓ Tuttavia è evidente l'esistenza di una sovrapposizione con il negozio transattivo
 - la manovra correttiva per il 2010 ha modificato le norme del cod. pen. (art. 319-bis) limitando la responsabilità dei dirigenti che sottoscrivono atti di definizione agevolata dei tributi ai soli casi di dolo (e non più anche di colpa grave)

L'accertamento con adesione: gli elementi di forza

- ✓ L'accertamento con adesione è possibile per tutti i tributi
 - anche i tributi locali
 - a condizione che gli enti locali – titolari della potestà impositiva – abbiano adottato appositi regolamenti in tal senso

- ✓ È ammessa la definizione di ogni tipo di contestazione relativa al quantum debeatur

- ✓ Può combinarsi con l'autotutela (in caso di molteplicità di rilievi)

- ✓ consente un efficace esercizio del contraddittorio ai fini della migliore determinazione dell'imponibile, soprattutto in relazione alle questioni estimative

- ✓ consente importanti riduzioni delle sanzioni applicabili (soprattutto se attivato prima dell'emissione dell'avviso di accertamento; art. 6, comma 1, senza che sia stato preventivamente emesso un PVC sul quale non si sia prestata adesione)

L'accertamento con adesione: atti impositivi definibili

✓ Ex art. 6 comma 2 del D. Lgs n. 218/1997, non rientrano nella categoria degli atti impositivi "definibili" quegli atti tributari che si limitano a compiere operazioni meramente di calcolo delle somme dovute (Cass. n. 7179/2004)

✓ Non sono, perciò, definibili quegli atti tributari di liquidazione che si limitano a contenere una mera richiesta di pagamento

✓ Ciò in quanto l'atto di liquidazione si basa su elementi accertati e/o determinati *aliunde*, ovvero da un atto impositivo presupposto

- caso esemplare è la cartella di pagamento nei casi (ordinari) in cui non costituisce atto di accertamento
- Altro caso è l' avviso di liquidazione ai fini dell'imposta di registro con il quale viene richiesta l'imposta proporzionale a seguito della verifica di una condizione sospensiva

✓ Esistono tuttavia numerose situazioni fortemente opinabili

- ✓ paradigmatico il caso di avvisi di liquidazione in materia di imposte di registro ed ipocatastali che hanno ad oggetto imposte di tipo "complementare" e/o "suppletivo"

L'accertamento con adesione: profili applicativi (1/2)

- ✓ Il procedimento di adesione può trarre impulso tanto per iniziativa dell'Ufficio (art. 5) quanto su istanza del contribuente (art. 6)

- ✓ L'Ufficio può attivare la procedura prima dell'emissione dell'avviso di accertamento (art. 5, comma 1) anche se non è stata iniziata un'attività di controllo e/o emesso un PVC

- ✓ Il contribuente, invece, può attivare la procedura
 - prima di aver ricevuto un avviso di accertamento (art. 6, comma 1), se è iniziata a suo carico un'attività di "accesso, ispezione o verifica"
 - non ha alcun effetto vincolante per l'Ufficio, che non è obbligato a provvedere

 - dopo aver ricevuto un avviso di accertamento se non gli è stato prima rivolto l'invito da parte dell'Ufficio ai sensi dell'art. 5, comma 1
 - ha effetti vincolanti per l'Ufficio, che deve obbligatoriamente attivare il contraddittorio
 - La presentazione dell'istanza da parte del contribuente sospende i termini di impugnazione per 90 giorni

L'accertamento con adesione - effetti dal mancato rispetto del termine per l'attivazione del contraddittorio

✓ l'ufficio deve attivare il contraddittorio "entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza" di accertamento con adesione (art. 6, comma 4, del D. Lgs. n. 218/1997) formulando al contribuente, anche telefonicamente, l'invito a comparire

➤ la giurisprudenza di merito ha ripetutamente e costantemente affermato (salvo isolate posizioni di segno contrario) che il mancato rispetto del termine di 15 giorni per l'instaurazione del contraddittorio costituisce causa di nullità del procedimento (in tal senso, Ctp Ragusa n. 291/2001; Ctp Siracusa n. 289/2004; Ctp Genova n. 103/2009; Ctp Torino n. 96/2009. In senso contrario, Ctp Messina n. 273/2005, secondo cui la mancata convocazione non pregiudica comunque il diritto di difesa del contribuente che può comunque attivare le vie giudiziarie)

➤ di recente la giurisprudenza di legittimità ha chiarito (a Sezioni Unite; con sentenza n. 3676/2010) che il mancato rispetto del termine di 15 giorni de quo non è causa di nullità del procedimento di accertamento "perché la predetta nullità non è prevista dalla legge"

➤ Questa posizione interpretativa è stata poi confermata da successive sentenze e, quindi, da ultimo dalle Ordinanze (sintomatiche del carattere consolidato dell'interpretazione) n. 29127/2011 e 18372/2012

■

L'accertamento con adesione: La sospensione del termine per ricorrere

✓ La presentazione dell'istanza da parte del contribuente determina (ai sensi dell'art. 6, comma 3, la sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto di accertamento e di quello per il pagamento dell'imposta

➤ La sospensione si cumula con la c.d. "sospensione feriale" dei termini processuali di cui all'art. 1 della L. n. 742/1997 (Circolare n. 235/E del 1997; § 2.4 e Ris. n. 159/E del 1999)

➤ La sospensione dei termini non viene meno anche se nelle more del procedimento ed in pendenza del termine le parti non trovano l'accordo sull'adesione

- A meno che il contribuente non manifesti inequivocabilmente di non voler addivenire ad un accordo (cfr. da ultimo Cass. n. 17439/2012)

✓ La questione è stata risolta dalla Corte Costituzionale che (con Ord. 140, del 15.4.2011), ha giudicato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, del D. Lgs. n. 218/1997, nella parte in cui prevede che la presentazione della domanda di adesione ad opera del contribuente comporta la sospensione del termine per il ricorso per un periodo di novanta giorni, a prescindere dalla mancata formalizzazione dell'accordo

L'accertamento con adesione: La sospensione del termine per ricorrere

Secondo la Corte Costituzionale, infatti:

- ✓la *ratio* dell'istituto risiede nel fatto di prevenire il contenzioso, al fine di giungere ad una definizione concordata e preventiva della controversi
- ✓il "verbale" di contraddittorio redatto durante il procedimento, in quanto atto atipico, non può equipararsi né all'impugnativa dell'atto di accertamento, né ad una definitiva rinuncia del contribuente all'istanza di accertamento con adesione
- ✓il fatto che in una certa data non sia stato ancora raggiunto l'accordo non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima dell'instaurazione del contenzioso

L'accertamento con adesione: La sospensione del termine per ricorrere

La decisione in rassegna ha, quindi, fugato ogni dubbio rispetto al possibile "abuso" dell'iter procedimentale di accertamento con adesione ai fini meramente dilatori (specie considerato il cumulo del predetto termine di sospensione con quello di sospensione feriale; Cass. Sent. n. 2682, del 4 febbraio 2011).

In senso conforme, anche di recente Cass. Sent. n. 7334, dell'11.5.2012.

✓ La giurisprudenza di legittimità ha nel corso del tempo mostrato un orientamento piuttosto granitico al riguardo, elaborando il seguente principio di diritto:

*"Costituisce infatti incontestato principio dell'ordinamento tributario (Cass. n. 1325/1975; n. 2463/1975; n. 3881/1975; n. 3247/1977) che non si possa attribuire al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente di essere tenuto al pagamento di un tributo contenuto in una procedura di accertamento - quale l'adesione - l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeat, salvo che il rapporto tributario debba considerarsi estinto. Tale riconoscimento - e quindi una rinuncia implicita ad avvalersi dei diritti riconosciuti al contribuente - esula infatti da una procedura rigidamente ed inderogabilmente regolata dalla legge (cfr. Cass. 11222/2002), che non ammette che l'obbligazione tributaria sia viceversa regolata dalla volontà del contribuente, che rileva soltanto ove inequivocabilmente lo stesso contribuente abbia accettato il quantum debeat, mentre la **rinuncia all'an debeat, anche in termini di rinuncia ad avvalersi di un più ampio termine di impugnazione previsto per un dato tipo di rapporti tributari, deve essere espressa o risultare in termini assolutamente inequivoci**" (ex pluribus, Cass. 15171, del 30 giugno 2006).*

L'accertamento con adesione ***Il perfezionamento del procedimento***

✓Il procedimento si conclude (ai sensi dell'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997) con un "accordo" risultante da un "atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e del capo dell'ufficio o da un suo delegato

✓Il procedimento, tuttavia, si perfeziona e produce i suoi effetti (ai sensi dell'art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997) con il versamento da parte del contribuente delle somme dovute o della prima rata (in caso di rateizzazione) entro venti giorni dalla sottoscrizione

✓Il D.L. n. 98/2011 ha modificato l'art. 8 del D. Lgs. n. 218/1997 sopprimendo l'obbligo di prestare la garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria nei casi di versamento rateale delle somme dovute

➤Contestualmente, è stato previsto in caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima sia l'iscrizione a ruolo di tutte le rate residue sia l'inasprimento delle sanzioni (art. 8, comma 3-bis) nella misura del doppio (60%) di quella ordinariamente prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997

L'accertamento con adesione

Gli effetti del perfezionamento del procedimento (1/2)

✓La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'IVA relativamente alle fattispecie anche per essa rilevanti (art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997)

✓Il perfezionamento dell'accertamento con adesione consente la riduzione delle sanzioni:

- a un terzo del minimo (art. 2, comma 5), se il perfezionamento è avvenuto dopo la notifica dell'avviso di accertamento oppure su invito dell'ufficio, preceduto dal PVC (artt. 2, comma 5, e 5, comma 1 *quinquies*)
- a un sesto, se il perfezionamento è avvenuto su invito dell'ufficio non preceduto da PVC (art. 5, comma 1 *bis*)
- non sono applicabili le sanzioni accessorie (Circ. 53/E del 1999)

L'accertamento con adesione

Gli effetti del perfezionamento del procedimento (1/2)

✓Il perfezionamento dell'accertamento con adesione non consente l'estinzione del reato; realizza (solo) una circostanza attenuante, che consente riduzione fino ad un terzo (la metà per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011) delle pene per i delitti, se prima dell'apertura del dibattimento sono estinti i debiti tributari (art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000) e impedisce l'applicazione delle sanzioni accessorie

✓L'accertamento definito con l'adesione rende definitiva la posizione fiscale per il periodo di imposta considerato

- non è soggetto ad impugnazione da parte del contribuente
- non rileva ai fini extratributari, ad eccezione che per i contributi previdenziali ed assistenziali
- cristallizza la pretesa impositiva, che non può essere messa in discussione con istanze di rimborso di quanto pagato (Cass. n. 18962/2005 e Cass. n. 20732/2010)
- non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio, salvo che ricorra specifiche condizioni che legittimino l'emanazione di un avviso di accertamento modificativo

Accertamento con adesione

La modificabilità per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (1/3)

- ✓ Salve le altre situazioni maggiormente “meccaniche” (definizione di accertamenti parziali; definizione di accertamenti a carico di soggetti “trasparenti”), l'ulteriore azione accertatrice ex art. 2, comma 4, del D. Lgs. n. 218/1997 è ammessa se sussistono contemporaneamente due condizioni
 - sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi
 - nuovi elementi devono comportare l'accertamento di un maggior reddito superiore al 50 % di quello definito e, comunque, non inferiore a euro 77.468,53
- ✓ Il momento determinativo della sopravvenienza
 - Essendo l'avviso di accertamento un atto recettizio che acquista giuridica esistenza e validità solo quando è portato a legale conoscenza del destinatario, si ritiene che il momento determinativo della “sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi” sia da ricondurre all'atto della notifica del provvedimento originario al contribuente (Cass., Sez. I, 11 aprile 1995, n. 4164)

Accertamento con adesione
La modificabilità per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (2/3)

- ✓ Requisiti dell'avviso di accertamento integrativo:
 - "gli elementi devono essere nuovi perché venuti a conoscenza dell'ufficio solo successivamente all'emanazione del precedente atto impositivo" (C. n. 235/E)
 - La motivazione dell'ulteriore atto di accertamento deve "specificare ... gli elementi sopravvenuti e il modo in cui l'ufficio ne è venuto a conoscenza, curando di porre in rilievo non soltanto che trattasi di fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento ma anche che **non era possibile rilevarli** né dal contenuto della dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima" (istruzioni di servizio n. 7/1496 del 30 aprile 1977)
 - In merito alla delimitazione quantitativa, si è precisato che "il limite del 50 per cento va commisurato al reddito definito e non al maggior reddito definito con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi" (C. n. 235/E) 29

Accertamento con adesione

La modificabilità per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (3/3)

- ✓ Il requisito della <<novità>> deve essere interpretato in senso oggettivo
 - ✓ i nuovi elementi sono non soltanto "non conosciuti", ma neppure "conoscibili" al momento dell'accertamento.
 - L'accertamento integrativo non può essere quindi esercitato per correggere errori nell'apprezzamento di elementi già a disposizione (Cass. 23 gennaio 1985 n. 282), che avrebbero potuto essere "conosciuti"
- ✓ Gli accertamenti integrativi non possono – quindi – essere fondati su puri ripensamenti dell'ufficio
 - ✓ Pertanto, se l'atto integrativo si fonda un elemento diverso da quelli posti a base del primo accertamento ma già allora "conosciuto" o anche solo "conoscibile", l'atto integrativo stesso è illegittimo (ex pluribus Sent. 17 marzo 2010 n. 6459, e Dec. 11 dicembre 1990 n. 8204 della Comm. trib. centr.)

Accertamento con adesione - effetti della adesione su rapporti tributari diversi da quelli oggetti di accertamento

✓ L'adesione ha come obiettivo la determinazione della <<giusta imposta>> (Fantozzi), e quindi i criteri concordati devono essere conformi alle norme e ai principi dell'ordinamento tributario

✓ L'adesione, avendo la natura di un qualsiasi atto impositivo, produce effetti solo tra l'amministrazione e il contribuente interessato che ha aderito [con l'eccezione del caso di coobbligazione tributaria solidale (su questo argomento cfr. Lupi e punto 2.2 della circ. n. 235/E dell'8 agosto 1997)]

✓ Soggetti terzi che hanno partecipato alle operazioni oggetto di adesione, pur non subendone gli effetti autoritativi, **dovrebbero** poter utilizzare, per questioni di ragionevolezza/uguaglianza (art. 3 Cost.) altresì i criteri adottati nell'adesione *de qua*

- Infatti, immaginando l'ipotesi di adesione in cui è (anche parzialmente) sconosciuta, a carico del committente, la deducibilità di costi per prestazioni di servizi per ragioni connesse, per esempio, a criteri di valutazione o al principio di competenza, il prestatore, utilizzando i criteri fondanti l'adesione sottoscritta dal committente, potrebbe rettificare la propria dichiarazione, oppure, se ciò non fosse possibile, presentare istanza di rimborso

Accertamento con adesione e contestazioni in materia <<competenza>>

- ✓ contestazioni in materia di <<competenza>> temporale non sono – in principio – suscettibili di discussioni sul *quantum* dell'imposta ma solo sull' *an debeat*. Si tratta, pertanto, di questioni oggetto principalmente di "autotutela", incompatibili con l'accertamento con adesione
- ✓ contestazioni che dando luogo, alternativamente
 - o all'anticipazione della rilevanza fiscale di componenti positivi (che il contribuente ha o avrebbe comunque fatto partecipare alla determinazione del reddito di periodi d'imposta successivi)
 - ovvero alla posticipazione della deduzione di componenti negativi (che il contribuente ha dedotto in periodi precedenti)
- ✓ riguardano sempre << differenze temporali >> relative a componenti in sé rilevanti, con conseguenti rischi di << doppia imposizione giuridica >>
 - In caso di accordo sul corretto periodo d'imputazione può consentire di definire la questione con il solo sostenimento delle sanzioni ridotte,
 - salvi gli effetti (di massima, solo) << finanziari >> del diverso periodo di rilevanza dei componenti considerati,
 - il principio valorizzato dalla recente Circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, in relazione alla rilevanza delle contestazioni in materia di competenza.

Applicazione dell'istituto in relazione a contestazioni in materia elusione/abuso del diritto e di esterovestizione

- ✓ Nella teorica dell'elusione/abuso del diritto, il limite alla libertà di impresa è dato da comportamenti non adeguati a criteri di razionalità economica per ragioni di mero risparmio fiscale
- ✓ L'istituto dell'accertamento con adesione, obbligando l'amministrazione al contraddittorio con il contribuente, si dimostra strumento particolarmente adatto per esprimere un corretto giudizio sulla <<razionalità economica>> della condotta del contribuente.
 - Di contro, nel caso di accertamenti elusivi non può essere prestata adesione ai processi verbali di constatazione (Circ. 55/E del 2008).
- ✓ Particolare rilievo assume, in queste ipotesi, altresì la necessità di determinare il corretto carico fiscale tenendo conto delle imposte già versate in relazione ai comportamenti alternativi <<disconosciuti>>
 - obbligo espresso solo per i casi di elusione (art. 37 bis, comma 2, del D.P.R. 600/73)
 - il contraddittorio con l'Ufficio consente adeguata valorizzazione degli effetti comparativi delle ipotesi alternative (comportamento contestato – comportamento effettivamente realizzato e <<disconosciuto>>)

Applicazione dell'istituto in relazione ad accertamenti di tipo presuntivo

✓ Nel caso di accertamenti fondati sugli accertamenti bancari, l'accertamento con adesione consente il corretto svolgimento del contraddittorio sulla rilevanza delle singole posizioni e sul complesso della ricostruzione svolta

- possibilità di integrare la documentazione bancaria di supporto per dimostrare, su base analitica, la irrilevanza ai fini impositivi di versamenti e prelevamenti
- possibilità di dimostrare, su base indiziaria, l'incidenza dei costi ("congrui") di produzione del reddito, per i casi in cui si sia proceduto a rettifica presuntiva
- La combinazione dei due profili può consentire significative riduzioni dell'imposizione

✓ Nel caso di accertamenti fondati sugli studi di settore, il contraddittorio consente la valorizzazione dei fatti (situazioni personali dell'imprenditore o dei dipendenti; situazioni oggettive dell'impresa) che hanno giustificato lo scostamento rispetto ai parametri medi di settore

Accertamento con adesione in relazione a contestazioni in materia di transfer price

✓ Nel caso di contestazioni in materia di *transfer price*, l'istituto dell'adesione è finalizzato alla determinazione in contraddittorio del <<valore normale>> delle operazioni realizzate tra le società <<correlate>>

✓ Oggetto di contraddittorio è la <<sostenibilità>> della pretesa tributaria relativamente al *quantum debeatur* ; oggetto di confronto:

➤ non può essere la <<legittimità>>, ma solo la <<misurazione>> del presupposto impositivo, diversamente si verte nel campo dell'autotutela (come si evince dalla circolare n. 65/E del 27 giugno 2001; cfr. anche circolare n. 235/E del 1997)

➤ sono – essenzialmente – i <<comparables>> sulla cui base raggiungere una equilibrata <<misurazione>>

- il metodo del confronto interno / esterno
- il metodo del costo maggiorato
- il metodo della ripartizione dell'utile
- le indicazioni di mercato; le relazioni tra parti indipendenti

Accertamento con adesione in relazione a contestazioni in materia di transfer price (segue)

✓ Accanto alla corretta misurazione del *quantum*, un tema essenziale dell'accertamento relativo a contestazioni in materia di *transfer price* è la possibilità di evitare/ridurre la doppia imposizione (economica) che si crea per effetto di rettifiche unilaterali dei prezzi di trasferimento

✓ Il principale problema da affrontare riguarda modi e termini della possibilità di ottenere il riconoscimento nel Paese di residenza fiscale della controparte contrattuale (la società correlata) dei maggiori valori contestati in Italia (in termini di maggiori componenti positivi o di minori componenti negativi)

✓ Esigenza di verificare possibilità di adottare rimedi sul piano del diritto tributario internazionale

➤ va verificato se la convenzione stipulata dall'Italia ha inserito, conformemente alla clausola prevista dall'art. 9, para. 2 del Modello OCSE, il c.d. **aggiustamento correlativo** ammesso in dipendenza di rettifica effettuata da altro Stato contraente

➤ va verificata la specifica disciplina convenzionale delle **procedure amichevoli** ex art. 25 del Mod OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito, sulla base dello specifico protocollo adottato al riguardo nella singola convenzione

Accertamento con adesione in relazione a contestazioni in materia di transfer price (segue)

- ✓ In ambito UE, le rettifiche correlate vengono effettuate sulla base della **procedura arbitrale** disciplinata dalla Convenzione 90/436/CE, introdotta in Italia con l. 22 marzo 1993 n. 99
- ✓ Problematica essenziale è la possibilità che l'accertamento con adesione determini una forma di preclusione alle procedure internazionali in conseguenza della <<definitività>> che esso comporta rispetto all'accertamento del reddito
- ✓ esigenza di valutare – quindi – possibilità / necessità di optare per il contenzioso
 - dubbi sul momento in cui può ritenersi sussistente una <<decisione>> del giudice tributario, ostativa dell'accesso alle procedure di composizione internazionale

Alcuni casi pratici: costi sostenuti per operazioni infragruppo

- ✓ L'Ufficio contestava ad una società residente in Italia, operante nel settore energetico, la deducibilità di costi per prestazioni di servizi rese da una società facente parte del medesimo Gruppo (anch'essa residente). In particolare, l'Ufficio osservava:
 - l'eccessiva onerosità delle prestazioni di servizi (inerenza quantitativa) di talché la società avrebbe potuto acquisire sul mercato lo stesso servizio ad un prezzo inferiore
 - la non correttezza dei criteri adottati per la determinazione del valore delle prestazioni

- ✓ Nel corso del procedimento di accertamento con adesione, il contribuente ha dato prova della congruità della spesa sostenuta.
 - Segnatamente, il contribuente ha fornito una ricostruzione analitica di tutti i costi sostenuti dalla società-prestatrice del servizio ed imputati (ribaltati) nel costo della prestazione
 - A titolo esemplificativo, sono stati presi in considerazione i costi del personale ed i costi per il mantenimento della struttura operativa ed imputati alla società committente in base ad un coefficiente ritenuto congruo
 - D'intesa con l'Ufficio è stata individuata una "congrua" percentuale di incremento (mark up) rispetto al costo delle prestazioni, sulla base di studi comparativi con situazioni simili

***Alcuni casi pratici:
accertamento induttivo in presenza di scritture contabili
inattendibili***

- ✓ L'Ufficio provvedeva a contestare ad una società immobiliare l'omessa tassazione di proventi derivanti dalla cessione di immobili.
 - Ciò muoveva dalla non congruità dei prezzi dichiarati dalla società rispetto ai valori di mercato di immobili situati nella stessa zona, a parità di caratteristiche.
 - In particolare, i maggiori valori degli immobili derivavano dai prezzi medi al mq (relativi all'annualità dell'accertamento) rilevati dalla banca dati della Federazione Italiana degli Agenti Immobiliari Professionali con riferimento alle classi degli immobili nuovi o ristrutturati.

- ✓ Il contribuente ha raggiunto un accordo con l'Ufficio in sede di accertamento con adesione muovendo dalle seguenti argomentazioni:
 - i prezzi medi al mq relativi all'annualità in cui le compravendite erano state perfezionate erano inferiori a quelli presi a riferimento dall'Ufficio,
 - i prezzi medi di quotazione non erano rappresentativi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza al fine dell'utilizzo delle presunzioni semplici,
 - occorre prendere in considerazione le caratteristiche dei singoli immobili oggetto di compravendita (quartiere, vista mare, presenza di centri commerciali nelle in zone limitrofe)

***Alcuni casi pratici:
accertamento d'ufficio in caso di omessa presentazione della
dichiarazione***

- ✓ L'Ufficio contestava ad un agente di commercio l'omessa tassazione di provvigioni percepite in costanza di un contratto di agenzia con una società non residente.
 - L'Ufficio aveva desunto compensi spettanti all'agente in misura pari al 10% del valore delle transazioni effettuate dalla società in tutto il territorio nazionale.

- ✓ L'agente di commercio è addivenuto ad un accordo con l'Ufficio sulla base delle seguenti osservazioni.
 - In base al contratto stipulato dalla società con l'agente, quest'ultimo operava nella sola provincia di Milano di talché non era corretto prendere a riferimento le transazioni effettuate dalla società in tutto il territorio nazionale.
 - L'Ufficio aveva erroneamente incluso l'Iva nella base di calcolo delle provvigioni.
 - Risultava maggiormente coerente un coefficiente più basso, del 9%, rispetto a quello applicato dall'Ufficio (ad esempio in ragione di prezzi promozionali operati dall'agente).