

Capitolo X

I nuovi istituti dell'adesione all'invito a comparire e al processo verbale di constatazione

(a cura di Luciana Marino e Aldo Rosito)

1. L'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito a comparire

1.1 Ambito applicativo

L'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio rappresenta un nuovo istituto deflativo del contenzioso tributario, introdotto dall'art. 27, comma 1, lettera b) del D.L. n. 185/2008 (c.d. decreto anti-crisi). Tale istituto ha in comune con l'accertamento con adesione "ordinario" l'ambito applicativo ed essendo propedeutico al contraddittorio si attaglia particolarmente agli accertamenti basati "essenzialmente su prove di natura presuntiva (*iuris tantum*) o su altri elementi comunque suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio"¹.

La novella si colloca nel più ampio contesto di estensione dell'istituto dell'accertamento con adesione, già avviato con il D.L. 112/2008 (art. 83 commi da 18 a 18-*quater*), allo scopo sia di semplificare ulteriormente la gestione dei rapporti tra contribuente ed amministrazione sia di accelerare la definizione del rapporto tributario.

Il legislatore ha, a tal fine, modificato l'art. 5 del D.Lgs. n. 218 /1997 inserendo i commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* i quali disciplinano il nuovo istituto dell'adesione ai contenuti degli inviti a comparire, innanzi all'Ufficio delle Entrate competente, per quanto attiene alle imposte sui redditi e all'IVA.

Per quanto attiene le imposte indirette diverse dall'IVA, nel corso dell'esame parlamentare del D.L. 185/2008 è stato inserito all'art. 27 il comma

¹ Le ipotesi applicative sono: 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.

1-bis lett. b) con il quale è stato aggiunto all'art. 11 del D.Lgs 218/1997 il comma 1-bis. La nuova disposizione ha previsto per il contribuente la possibilità di prestare adesione ai contenuti dell'invito anche per le imposte indirette diverse dall'IVA con le stesse modalità di cui all'art. 5 comma 1-bis e seguenti del D.Lgs. 218/1997 e con gli stessi effetti².

1.2 Il contenuto dell'invito a comparire

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 27 comma 1 lett. a) del Decreto Legge n. 185/2008 al comma 1 dell'art. 5 del D.Lgs 218/1997, i contenuti dell'invito al contraddittorio sono stati ampliati. Ai sensi delle nuove disposizioni a partire dal 1 gennaio 2009³ gli inviti a comparire, emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, devono contenere, oltre ai periodi di imposta suscettibili di accertamento, al giorno e al luogo della comparizione anche le maggiori imposte, le ritenute e gli obblighi, i contributi, le sanzioni e gli interessi dovuti in caso di definizione agevolata⁴ nonché i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle suddette maggiori imposte, ritenute e contributi.

Tali elementi ora imposti per legge permettono al contribuente di conoscere subito i presupposti in fatto e in diritto su cui si fonda la maggior pretesa impositiva oggetto dell'invito, consentendogli tutte le valutazioni necessarie per aderire o meno ai contenuti dell'invito. Talché il contribuente non ha alcun obbligo giuridico di aderire all'invito e di presen-

² Dalle nuove lettere b-bis e b-ter del comma dell'art. 11 viene previsto che l'invito a comparire deve contenere oltre alle indicazioni circa il luogo e il giorni di comparizione e gli elementi identificativi dell'atto o della denuncia, anche la motivazione, le maggiori imposte e le sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata. L'oggetto dell'adesione deve riferirsi all'intero atto in quanto non è ammessa alcuna ipotesi di definizione parziale e sotto il profilo soggettivo si ricorda che l'adesione riguarda tutti i contribuenti e in caso di coobbligati solidali può essere effettuata anche da uno solo di essi. Circa le modalità di adesione all'invito, per esplicita disposizione normativa, si applicano le stesse disposizioni previste per le imposte dirette e l'IVA. In merito agli affetti in caso di adesione si applica, anche in tale ipotesi, la riduzione pari al 12,5% del minimo edittale ed è concessa al contribuente la facoltà di effettuare il pagamento del dovuto in forma rateale senza la prestazione di garanzie.

³ Ai fini della decorrenza non rileva il periodo d'imposta interessato ma la data in cui è avvenuta la notifica dell'invito a comparire, pertanto per i procedimenti già avviati dagli Uffici al 31 dicembre 2008 continua trovare applicazione la previgente normativa. Si veda: S. Capolupo, Le modifiche dell'accertamento con adesione, in Il FISCO n. 47/2008

⁴ L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, anche se la norma fa riferimento alle "maggiori imposte", non c'è 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).

tarsi nel luogo e nel giorno indicati come anche la mancata adesione all'invito non comporta conseguenze giuridiche ma solo la perdita del diritto alla definizione. Si esclude che l'invito possa continuare a rivestire carattere meramente informativo della possibilità di aderire.

1.3 Le modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire

Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 dispone che ai fini del perfezionamento dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire, il contribuente deve effettuare una comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e versare le somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione⁵. Pertanto, a differenza di quanto avviene per l'adesione al processo verbale di constatazione, che si perfeziona con la semplice comunicazione del contribuente, nella fattispecie in esame il presupposto per la validità della definizione è rappresentato, oltre che dalla comunicazione, dal versamento delle somme dovute per intero o della prima rata, nel caso si sia optato per il pagamento del debito in forma rateale, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

L'adesione, sotto il profilo sostanziale, deve riguardare il contenuto integrale dell'invito in quanto non è ammessa alcuna forma di adesione parziale allo stesso.

All'adesione sono connessi alcuni vantaggi per il contribuente, quali la riduzione delle sanzioni pari alla metà della misura prevista per l'accertamento con adesione ordinario, ossia ad un ottavo del minimo edittale, nonché la possibilità di effettuare il pagamento delle somme dovute in forma rateale senza la prestazione di garanzie.

L'art. 27, comma 2, del D.L. n. 185 del 2008, dispone che la comunicazione dell'adesione deve essere effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in

⁵ Il rispetto di tale termine ha natura sostanziale e riguarda sia la presentazione della comunicazione sia il versamento delle somme dovute. Per consentire al contribuente di rispettare il termine previsto dall'art. 5 comma 1-bis per gli adempimenti utili al perfezionamento dell'adesione, l'Agenzia delle Entrate ha, nella Circolare 4/E del 2009, invitato i propri uffici a far recapitare, mediante il servizio postale con raccomandata ex art. 14 della L. 890/1982, al contribuente l'invito a comparire almeno 45 giorni prima della data fissata per il contraddittorio. 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

attuazione dell'art. 83, comma 18-*quater*, del decreto legge n. 112 del 2008 ovvero 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. Ai fini della validità, tale comunicazione deve necessariamente essere sottoscritta dal contribuente o dal suo legale rappresentante. Non è ammessa la rappresentanza mediante procuratore speciale, di cui all'art. 7, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Nella comunicazione devono essere indicati il soggetto che la presenta, l'atto d'invito a comparire e il numero delle rate qualora si sia optato per il pagamento in forma rateale inoltre devono essere allegati la copia della quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata o della prima rata e la copia 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. La comunicazione, completa dei requisiti di cui sopra, può essere sia consegnata direttamente all'Ufficio che ha emesso l'invito, il quale rilascia apposita attestazione di ricevuta, sia spedita a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, in tal caso farà fede la data del timbro dell'Ufficio postale accettante.

Per quanto attiene le modalità di pagamento delle somme dovute e indicate nell'invito 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 e qualora si opti per il pagamento rateale non è però richiesta la prestazione di una garanzia. Il versamento delle somme dovute potrà, quindi, essere effettuato in forma rateale fino ad 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.

Nel caso in cui il contribuente ometta il versamento della rate successive alla prima, l'Ufficio delle Entrate, provvede alla loro iscrizione a ruolo a titolo definitivo ex art. 14 del D.P.R. n. 602/1973⁶.

⁶ Vedi circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 4/2009 in cui si specifica che "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

L'Ufficio dopo avere effettuato il controllo sulla tempestività e completezza della comunicazione nonché sulla regolarità dei pagamenti 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.

1.4 Effetti della definizione

Il nuovo istituto, rappresentando una *species* del *genus* accertamento con adesione, beneficia di tutti gli effetti sanciti dall'art. 2 del D.Lgs 218/1997 tra i quali la riduzione delle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e di quelle collegate al tributo. Tale beneficio, però, con il novellato art. 5 comma 1 bis è stato ulteriormente ampliato. Infatti in caso di adesione all'invito al contraddittorio è prevista una riduzione delle sanzioni pari alla metà di quelle previste per l'accertamento con adesione ordinario ovvero pari ad 1/8 del minimo edittale. Tale riduzione è però applicabile solo per le violazioni relative a periodi d'imposta per i quali è possibile procedere agli inviti al contraddittorio a partire dal 1 gennaio 2009 in quanto per gli inviti emessi fino al 31 dicembre 2008 trova ancora applicazione la precedente disciplina.

Anche per l'istituto in esame il cumulo giuridico delle sanzioni viene applicato solo al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta e non anche quando le violazioni riguardano più periodo d'imposta (comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997) e più tributi (comma 3 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

Un ulteriore effetto premiale conseguente al nuovo istituto si ha nel caso in cui le violazioni oggetto dell'invito al contraddittorio integrino gli estremi di uno dei delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000. L'istituto in esame infatti può costituire una circostanza attenuante ex art. 13 del D.Lgs 10 marzo 2000 n. 74. Tale disposizione nel disciplinare la circostanza attenuante speciale del "pagamento del debito tributario" – relativo a fatti

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").

costitutivi dei delitti previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000 – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, fa un espresso richiamo alle “speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie”, tra le quali si deve ritenere compresa anche quella in esame⁷.

In ultimo possiamo indicare come ulteriore effetto premiale 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)⁸.

1.5 Le cause di esclusione dell’applicazione dell’invito al contraddittorio

Il novellato art. 5 del D.Lgs 218/1997, prevede al comma 1-*quinquies* una sola ipotesi in cui il nuovo istituto deflativo non può operare ed è quella in cui l’invito al contraddittorio sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione al quale, pur sussistendone tutti i presupposti, il contribuente non ha voluto effettuare l’adesione ai sensi dell’art. 5-*bis*, comma 1 del D.Lgs 218/1997. In siffatta ipotesi, comunque, il contribuente potrà sempre attivare l’ordinaria procedura di accertamento con adesione, presentando un’istanza ai sensi dell’art. 6 comma 1 del D.Lgs 218/1997 e dalla quale potrebbe generarsi un nuovo imponibile e la riduzione delle sanzioni ad un quarto del minimo, secondo quanto previsto dall’art. 2, comma 5 del D.Lgs. n. 218/1997.

L’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 4/E del 2009 ha comunque chiarito che la preclusione in commento non opera, però, nel caso in cui

⁷ Già nella circolare n. 154/E, par. 4.2, del 4 agosto 2000, l’agenzia delle Entrate chiariva che l’estinzione del debito in argomento può derivare da qualsiasi tipo di definizione dei rapporti tributari.

⁸ Tale norma al comma 1 prevede 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, non può essere effettuata un’ulteriore attività accertatrice su base presuntiva (art. 39 comma 1, lett. b) D.P.R. 600/1973 e art. 54 D.P.R. 633/1972) qualora abbiano ad oggetto attività non dichiarate di ammontare pari o inferiori al 40% dei ricavi o compensi definitivi con un massimo di 50.000 euro. Inoltre il comma 2 dell’art. 10-ter stabilisce che tale preclusione accertativa si applica a condizione che non siano irrogabili le sanzioni di cui agli artt. 1 comma 2-bis e 5 comma 4-bis del D.Lgs. 471/1997 nonché art. 32 comma 2-bis del D.Lgs 446/1997. Gli uffici quindi dovranno verificare l’inesistenza dei presupposti per l’irrogazione di tali sanzioni per ciascun periodo d’imposta interessati dalla nuova disciplina (applicabile agli inviti a comparire inviati a partire dal 1 gennaio 2009) e relativi ai periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2006 ed a quelli successivi. (vedi Circ. Ag. Entrate n. 4/E 2009).

l'invito al contraddittorio si discosti dai contenuti del processo verbale di constatazione, con specifico riferimento agli imponibili e/o alle imposte oggetto della violazione contestata. In pratica tale preclusione non opera quando la *causa petendi* (i fatti costitutivi) e il *petitum* (il contenuto) della pretesa tributaria, contenuta nell'invito a comparire, non siano tendenzialmente identici a quelli a cui il verbalizzante si è riferito nel processo verbale di constatazione. In tale ipotesi se l'Ufficio ritiene che la pretesa impositiva riguardi imponibili ed imposte di entità diversa rispetto a quella risultante dal processo verbale, l'invito al contraddittorio, conseguentemente emesso, potrà essere definito ai sensi dell'art. 5, comma 1-*bis* del DLgs. n. 218/1997, anche nel caso in cui si tratti di imponibili e/o imposte di importo inferiore rispetto alle violazioni contestate⁹.

2. L'accertamento mediante adesione ai processi verbali di constatazione

2.1 Ambito di applicazione

L'articolo 83, comma 18, del decreto legge n. 112 del 2008, ha inserito il nuovo art. 5-*bis* nel D.Lgs. 218/1997 recante il nuovo istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione la cui ratio va ricercata nell'intento di semplificare la gestione dei rapporti tributari con l'amministrazione finanziaria nonché nel ridurre i tempi per la definizione degli accertamenti. In particolare, l'adesione ai processi verbali di constatazione, amplia la possibilità per il contribuente di usufruire dell'accertamento concordato, permettendogli di prestare adesione ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA – redatti ex art. 24 della L. n. 4/1929 – che consentano l'emissione di accertamenti parziali¹⁰. Il nuovo istituto, così come ha chiarito l'Agenzia delle Entrate

⁹ L'adesione agli inviti al contraddittorio, così come previsto dall'art. 5 comma 1 bis del D.Lgs. 218/1997, non è preclusa nel caso, in cui un processo verbale di constatazione non dia origine ad un avviso di accertamento parziale. Trattasi però di ipotesi piuttosto rara in quanto, come ha già chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare del 17 settembre 2008, n. 55/E, solo i verbali che necessitano di un'ulteriore attività istruttoria non possono essere tradotti in un atto di accertamento parziale. In una siffatta ipotesi il contribuente potrebbe aderire al processo verbale di constatazione, ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis del D.Lgs. 218/1997 e ottenere la riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo oppure potrebbe proporre un accertamento con adesione secondo la procedura ordinaria con la riduzione delle sanzioni ad $\frac{1}{4}$.

¹⁰ L'accertamento parziale è una tipologia di accertamento limitato ad alcuni redditi del contribuente e all'IVA, al fine di agevolare il recupero di tributi senza preclusione di ulteriori accertamenti. L'istituto è disciplinato dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre

nella circolare 55/E del 17 settembre 2008, trova applicazione anche con riguardo all'IRAP, all'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, alle imposte sostitutive dei redditi e ai contributi previdenziali determinati in dichiarazione per il cui accertamento trovino applicazione le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Il nuovo art. 5-bis, al comma 2, prevede che l'adesione del contribuente "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione"¹¹. Tale disposizione non deve però far pensare che il contribuente con l'adesione accetti tutto quanto è contenuto nel processo verbale. Infatti, come ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, l'atto di adesione deve far riferimento esclusivamente alle violazioni di natura "sostanziale" e con riguardo a tutti i periodi d'imposta, interessati da tali violazioni, per i quali all'atto della consegna del processo verbale di constatazione siano scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni. Ne consegue che non possono formare oggetto dell'adesione: violazioni formali la cui definizione non deriva da quella relativa alle violazioni "sostanziali"; fatti o circostanze che rientrano nelle c.d. segnalazioni¹² per le quali sono necessarie ulteriori approfondimenti e attività istruttorie.

2.2 Modalità dell'adesione al processo verbale di constatazione

L'adesione al processo verbale di constatazione non richiede l'espletamento di particolari formalità. Il comma 2 dell'art. 5-bis cit., infatti, di-

1973, n. 600 per quanto attiene alle imposte sui redditi, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto. Tale istituto si applica ove dagli accessi, ispezioni, verifiche e dalle segnalazioni effettuati risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza, ai fini dell'imposta sui redditi (ai sensi del citato articolo 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973): di un reddito non dichiarato; del maggiore ammontare di un reddito parziale dichiarato che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile (compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese); deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti e imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di liquidazione delle imposte e di controllo formale delle dichiarazioni; mentre ai fini dell'IVA: corrispettivi o imposta non dichiarati totalmente o parzialmente; detrazioni non spettanti in tutto o in parte; imposta o maggiore imposta IVA non versata ad eccezione dell'ipotesi di cui all'art. 54 bis del D.P.R. 633/1972.

¹¹ Sul punto si veda: A. Iorio, "Il Processo verbale non sempre consente la chiusura agevolata" in "Il Sole 24 Ore" del 23 febbraio 2009 il quale fa presente che l'unicità del PVC può portare a minori definizioni, quando nello stesso siano contenuti dei rilievi relativi a più annualità e il contribuente ha interesse ad aderire ad una sola annualità.

¹² Tale situazione si verifica nel caso in cui nel processo verbale vi siano alcuni elementi che portano a considerare determinate operazioni come elusive ex art. 37-bis del D.P.R. 600/73 o riguardano spese e altre componenti negative che sono ritenute indeducibili ex art. 110 comma 10 del TUIR oppure situazioni che potrebbero integrare delle violazioni ma necessitano di informazioni acquisibili solo con una cooperazione a livello internazionale.

sponde che il contribuente è tenuto a comunicare la propria volontà di adesione al competente Ufficio delle entrate, nonché all'organo che ha redatto il verbale entro un termine perentorio che scade il 30esimo giorno successivi a quello della consegna del processo verbale di constatazione. Quest'ultima, vista la particolare importanza, va eseguita direttamente nella mani del contribuente o del suo rappresentante legale specificando nell'atto la data in cui la stessa è avvenuta. Nell'ipotesi in cui non sia possibile effettuare la consegna come specificato il contribuente decade dalla possibilità di effettuare l'adesione ex art. 5-bis cit.

La comunicazione dell'adesione, a pena la nullità, va effettuata utilizzando un apposito modello, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 settembre 2008, deve essere sottoscritta dal contribuente o dal suo legale rappresentante, non è invece ammessa la possibilità di rappresentanza mediante procuratore speciale, di cui all'art. 7, comma 1-bis del D.Lgs. 218/1997. Alla comunicazione deve essere allegata una copia del documento di identità o di riconoscimento, ex art. 35 del D.P.R. 335/2000, in corso di validità. Per quanto attiene le modalità di presentazione dell'adesione, questa può essere consegnata direttamente ai soggetti destinatari che rilasceranno una ricevuta o spedita a mezzo posta, con raccomandata con ricevuta di ritorno, in quest'ultimo caso farà fede la data del timbro dell'ufficio postale accettante.

2.3 L'atto di definizione e i suoi effetti

A differenza dell'accertamento con adesione che si perfeziona con il versamento integrale o della prima rata delle somme dovute (con la prestazione di una garanzia), l'adesione al processo verbale di constatazione si perfeziona invece, indipendentemente dal versamento delle somme dovute, con la notifica al contribuente dell'atto di accertamento parziale così come disposto dalla novella dell'art. 5 bis del D.Lgs 218/1997¹³. Tale atto deve contenere tutti gli elementi indicati nell'art. 7 del D. Lgs. 218/1997 – ovvero “*gli elementi e la motivazione su cui si fonda nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale*” – e deve essere notificato al contribuente entro i sessanta giorni successivi alla data di

¹³ L'Agenzia delle Entrate nella Circ. n. 55/E del 2008 ha escluso che l'adesione prestata dal contribuente possa essere da questo revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione a meno che non vi siano dei vizi che facciano ritenere l'adesione non validamente espressa.

presentazione della comunicazione di adesione¹⁴. Il contribuente, a cui è stato notificato l'atto di accertamento parziale ha l'obbligo di versare "le somme dovute risultanti dall'atto di definizione" (art. 5-bis comma 3 cit.) rispettando i termini e le modalità di cui all'art. 8 del D.Lgs 218/1997 senza però l'obbligo in caso di pagamento in forma rateale di prestare delle garanzie. In particolare il versamento delle somme dovute deve essere effettuato entro 20 giorni dalla notifica dell'atto di definizione parziale e può avvenire in un'unica rata o in più rate di pari importo fino ad un massimo di 8 rate trimestrali o di 12 rate trimestrali qualora la somma dovuta supera € 51.645,69. La nuova norma, inoltre, stabilisce che sugli importi delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale. Qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo definitivo di tali somme ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/1973. Quanto agli effetti della definizione, si fa presente che anche all'istituto dell'adesione al processo verbale di constatazione sono applicabili i benefici di cui all'art. 2 del D.Lgs. 218/1997 previsti per l'accertamento con adesione ordinario con un ulteriore ampliamento. Infatti il comma 3 dell'art. 5-bis del D.Lgs cit. prevede una riduzione delle sanzioni pari alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione e quindi ad 1/8 del minimo edittale¹⁵. Oggetto della riduzione sono le 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 dell'accertamento¹⁶.

¹⁴ Il termine per la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale per i processi verbali consegnati fino a tutto il 31 dicembre 2008 è stato prorogato al 30 giugno 2009 dall'art. 83 comma 18 ter. lett. b del D.L. n. 112/2008. Tale proroga non si applica nel caso si tratti di annualità per le quali l'attività accertatrice è fissata al 31 dicembre 2008.

¹⁵ In proposito l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 55/E del 2008 ha chiarito che la riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 5-bis è applicabile esclusivamente alle violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere all'accertamento parziale, ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 o dell'art. 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Ciò comporta di fatto che, per i periodi d'imposta per i quali risultino constatate, nel processo verbale, solo violazioni "formali", le sanzioni a quest'ultime relative, pur astrattamente riconducibili a quelle indicate dall'articolo 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, non possono godere della riduzione in parola, dovendo formare oggetto di separata contestazione, ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

¹⁶ Cfr Circ. Min. n. 235/E del 1997

Infine un ulteriore effetto premiale, si ha nel caso in cui le violazioni oggetto dell'invito al contraddittorio integrino gli estremi di uno dei delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000. L'art. 13 del D.Lgs n. 74/2000 riconosce, infatti, quale circostanza attenuante l'estinzione del debito tributario, effettuato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, a seguito anche "di speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie" tra le quali, appunto, deve comprender-si l'adesione al processo verbale di constatazione che per la sua collocazione nel D.Lgs. 218 /1997, rappresenta, una *species* del *genus* accertamento con adesione.