



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



ACCERTAMENTO CON ADESIONE, CONTRADDITTORIO
PREVENTIVO, PROCESSO TRIBUTARIO:
SPUNTI DI RIFLESSIONE SULLE NOVITÀ DELLA RIFORMA

LE NOVITA' IN MATERIA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE ED ISTITUTI DEFLATTIVI. CASI E STRATEGIE

DUILIO LIBURDI

6 maggio 2024



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Le ipotesi innovative in materia di accertamento con adesione

D.Lgs. n. 13/2024

Nuovo art. 38 bis DPR n. 600/1973

1. Per il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, l'Agenzia delle entrate applica, in deroga alle disposizioni vigenti, le seguenti:

a) fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'Ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli articoli 60 e 60-ter. La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27;

Nuovo art. 38 bis DPR n. 600/1973

b) si applicano le disposizioni di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;

c) l'atto di cui alla lettera a), emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, rispettivamente entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo

Nuovo art. 38 bis DPR n. 600/1973

- d) il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- e) la competenza all'emanazione degli atti di cui alla lettera a), emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta;

Nuovo art. 38 bis DPR n. 600/1973

f) per le controversie relative all'atto di recupero di cui alla lettera a) si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

g) in assenza di specifiche disposizioni, le lettere a), b), d), e f) si applicano anche per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti. Fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. La competenza all'emanazione dell'atto di recupero spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto al momento della commissione della violazione. In mancanza del domicilio fiscale la competenza è attribuita a un'articolazione dell'Agenzia delle entrate individuata con provvedimento del direttore.

Nuova disciplina dell'atto di recupero che si fonda su :

Mantenimento della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti. Ai fini definitivi delle due fattispecie si deve valutare il principio che dovrebbe essere introdotto nell'ambito dello schema di riforma delle sanzioni e, in particolare, dell'art. 13 del d.lgs. 471 del 1997

Possibile impatto delle recenti prese di posizione della Cassazione a SS.UU. con le sentenze n. 34419/2023 e 34452/2023. Possibile valutazione anche alla luce del DL n. 146 del 2021

L'atto di recupero viene ricompreso tra quelli per i quali è possibile accedere all'adesione nonché procedere alla definizione agevolata delle sanzioni con il pagamento del terzo delle stesse (**vedi oltre**)

In caso di adesione non è possibile effettuare il pagamento rateizzato nonché mediante compensazione : del resto sono somme che, in assoluto, non sarebbero state compensabili (**vedi oltre**)

Si pone maggiore attenzione sui crediti utilizzati nei modelli F24 anche per effetto delle modifiche all'obbligo di compilazione del quadro RU.

Articolo 6 D.Lgs. n. 218/1997

2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, **ovvero atto di recupero**, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, puo' formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1. L'istanza di adesione e' proposta entro il termine di presentazione del ricorso.

2 bis. Nel caso di avviso di accertamento o di rettifica, **ovvero atto di recupero**, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente puo' formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Il contribuente puo' presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di Giustizia tributaria e' sospeso ai sensi del comma 3 per un periodo di trenta giorni.

Articolo 6 D.Lgs. n. 218/1997

2 ter. E' fatta sempre salva la possibilita' per le parti, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento

Articolo 8 D.Lgs. n. 218/1997

2 bis. Per il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero non e' possibile avvalersi della rateazione e della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Problematiche di diritto transitorio

Prima dell'entrata in vigore del nuovo decreto sulle sanzioni, va tenuto in considerazione che in relazione agli atti di recupero per crediti inesistenti si applica comunque la sanzione da uno a due volte l'ammontare del credito. Quindi questa sarà base di riferimento per l'adesione o per la definizione agevolata delle sanzioni stesse

Potranno essere utilizzate quelle che si profilano come le nuove definizioni di crediti non spettanti ovvero inesistenti ?

A rigore, la procedura di accertamento con adesione parrebbe applicarsi anche per gli atti di recupero dei crediti non spettanti per i quali la misura delle sanzioni attuale è quella prevista per gli omessi versamenti

L'applicazione della norma alle vicende dei crediti edilizi

In linea di principio, l'articolo 38 bis del DPR n. 600 del 1973 sarà utilizzato anche per il recupero dei crediti da bonus edilizi che, in sede di controllo, risulteranno non spettanti ovvero inesistenti

La problematica attuale riguarda l'applicazione del periodo di sospensione che dovrebbe durare 30 giorni e che, in molti casi, non viene rispettato in termini di risposta fornita dall'Agenzia delle entrate.

Nel caso di diniego espresso, il rigetto diviene atto impugnabile

La problematica esiste per il superamento del termine senza che vi sia alcuna comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ipotesi di ritorno in possesso del credito in capo al primo cedente ? Ma questo starebbe a significare che la detrazione esiste e dunque il credito non può essere disconosciuto



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Le strategie e le opportunità ai fini della definizione della pretesa tributaria

D.Lgs. n. 13/2024

1. Quale comportamento tenere rispetto alla notifica dello schema di atto ?

La norma prevede espressamente che l'Ufficio deve consentire al contribuente di fornire le proprie controdeduzioni con almeno 60 giorni di tempo. Nel contempo, come visto, anche se il contribuente non richiede immediatamente l'avvio della fase di accertamento con adesione, il produrre controdeduzioni potrà comunque condurre all'avvio della fase di adesione.

Conseguentemente, si deve ritenere che l'opportunità di presentare le controdeduzioni sia sempre da percorrere anche perché, in caso di mancata conclusione positiva del contraddittorio, si avrà una nuova (seppur ridotta) chance di accertamento con adesione

LE DIVERSE OPZIONI SUI PVC

1. Memorie

Non è più possibile presentare memorie entro i 60 giorni dalla notifica per effetto dell'abrogazione del comma 7 dell'articolo 12 della legge n. 212/2000 (questo per i PVC notificati dal 30 aprile 2024). Questo perché le osservazioni si spostano all'interno delle controdeduzioni se non si definisce il PVC

2. Possibile richiesta di definizione integrale :

Da formulare entro 30 giorni dalla notifica del PVC nel caso non debba formulare richiesta di correzione di errori materiali

Di fatto si accettano integralmente le pretese conseguenti ai rilievi

Viene inviato l'atto di definizione dell'avviso di accertamento parziale che viene pagato con le regole dell'accertamento con adesione

Consegno il beneficio della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo

3. Possibile richiesta di definizione integrale con correzione:

Da formulare entro 30 giorni dalla notifica del PVC

Gli errori di cui segnalo l'esistenza sono errori manifesti e non riconducibili al merito delle contestazioni o legati a questioni interpretative

Nei 10 giorni successivi alla comunicazione dell'adesione condizionata è possibile correggere il PVC

Nei successivi 60 giorni viene inviato l'atto di definizione dell'avviso di accertamento parziale che viene pagato con le regole dell'accertamento con adesione

Conseguo il beneficio della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo

Modello di definizione del PVC sul sito Agenzia delle entrate il 2.5.2024

Evidenzia che:

- La definizione integrale deve riguardare tutti i rilievi anche se gli stessi riguardano più periodi di imposta
- Quindi, in caso di verifica che coinvolge più annualità non è possibile richiedere la definizione per un solo anno
- Le violazioni che possono essere definite sono quelle sostanziali e quelle prodromiche
- Nel caso di contestazione afferente crediti indebitamente compensati perché non spettanti od inesistenti, non sarà possibile richiedere il pagamento rateizzato né sarà possibile la compensazione

4. Non formulo istanza di adesione ed attendo l'ufficio :

Il contenuto del PVC diviene il contenuto dello schema di atto

Per conseguenza, laddove il PVC rientri come atto prodromico al contraddittorio, innesco il contraddittorio obbligatorio ovvero chiedo l'adesione

Nel caso in cui si avvia il contraddittorio, i 60 giorni previsti per la redazione di memorie divengono un termine minimo per formulare le controdeduzioni. Cambia il momento in cui posso dunque formulare osservazioni

Se avvio direttamente l'adesione, predisporrò apposite memorie ed il contraddittorio si svolge in quella sede

5. Posso fare il ravvedimento operoso su una parte dei rilievi e perseguire il contraddittorio sulla restante parte

Questo emerge dallo schema di riforma del decreto sulle sanzioni: la definizione parziale dei rilievi è compatibile, applicando le sanzioni ad un quinto del minimo, con le nuove previsioni: viene dunque mantenuta la possibilità di definizione parziale del PVC

la definizione ad un quinto del minimo delle sanzioni avviene senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212

la restante parte dei rilievi è considerata come base per il contenuto dello schema di provvedimento sul quale attivare il contraddittorio.

6. Definisco il PVC dopo la notifica dello schema di provvedimento

Le modifiche contenute nel decreto sulle sanzioni tributarie prevedono che le sanzioni si applicano nella misura di un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218

Più in generale, è prevista la definizione agevolata dello schema di atto anche nell'ipotesi in cui il controllo nei confronti del contribuente sia avvenuto sulla base di altro elemento istruttorio (ad esempio questionario, ecc.)

7. Aziono direttamente la richiesta di accertamento con adesione post PVC

Anche dopo le modifiche al D.Lgs. n. 218/1997 rimane la possibilità per il contribuente che ha ricevuto la notifica di un PVC di richiedere direttamente l'attivazione della procedura di accertamento con adesione.

Per quanto consta, questa è una possibilità raramente percorsa in concreto ma rientra a pieno titolo nell'ambito delle ipotesi a disposizione del contribuente

Problematiche

Il decreto di riforma sulle sanzioni prevede la possibilità di definizione con ravvedimento operoso dello schema di atto basata sui rilievi del PVC a condizione che non sia venga richiesta l'adesione. Se la norma dovesse essere confermata definitivamente (e dunque definizione con sanzioni ad un quarto del minimo post comunicazione dello schema di atto), sarà possibile effettuare il ravvedimento solo su una parte dello schema di atto ?

Sarebbe forse più corretto comprendere queste ipotesi nell'ambito dell'accertamento con adesione ovvero dell'acquiescenza. Infatti, se si applicassero le disposizioni del D.Lgs. n. 218/1997 i pagamenti potrebbero essere rateizzati mentre nel caso del ravvedimento operoso il pagamento, in linea di principio, non può mai avvenire in forma rateale.

La gestione degli accertamenti per il 2017 con l'applicazione degli 85 giorni in più **Art. 67 DL n. 18/2020**

1. Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori. Sono, altresì, sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini per fornire risposta alle istanze di interpello, ivi comprese quelle da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Per il medesimo periodo, è, altresì, sospeso il termine previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, per la regolarizzazione delle istanze di interpello di cui al periodo precedente. Sono inoltre sospesi i termini di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, i termini di cui all'articolo 1-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e di cui agli articoli 31-ter e 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché i termini relativi alle procedure di cui all'articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Problema dell'applicazione della proroga degli 85 giorni

Di fatto si sta assistendo ad una applicazione senza eccezioni della disposizione normativa (nonostante quanto letto sulla stampa specializzata in merito ad una ipotetica di rinuncia da parte dell'ADE ad avvalersi della disposizione di cui al DL 18/2020)

In buona sostanza, in prossimità dello scorso 26 marzo 2024, si è verificata la notifica di moltissimi atti emessi ai sensi degli artt. 5 e 5 ter del DLGS 218/1997

In questo modo, veniva applicata la proroga di 85 giorni in relazione alla decadenza del termine di accertamento per il periodo di imposta 2017 guadagnando ulteriori 120 giorni ai fini della notifica dell'avviso partendo dal giorno di convocazione

Le posizioni che iniziano ad emergere dalla giurisprudenza sono di segno contrario rispetto all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria

Rapporto tra disposizioni specifiche che prevedono il contraddittorio e l'art. 6 bis

1) Abuso del diritto art. 10 bis Legge 212/2000

6. *Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto e' accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullita', dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.*

7. La richiesta di chiarimenti e' notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. *Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo e' specificamente motivato, a pena di nullita', in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonche' ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.*

Rapporto tra disposizioni specifiche che prevedono il contraddittorio e l'art. 6 bis

2) Atti di contestazione delle sanzioni tributarie

In linea di principio, non vi è alcuna ipotesi di esclusione dal contraddittorio preventivo per questi atti ma, in concreto, le disposizioni di cui agli artt. 16 e 17 già prevedono una sorta di contraddittorio.

Infatti:

- Viene notificato l'atto di contestazione
- Può intervenire la definizione con il pagamento del terzo della sanzione
- Sempre entro il termine per la presentazione del ricorso possono essere presentate deduzioni difensive
- quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22. Pertanto, anche in questa ipotesi, la struttura della norma appare ancora più garantista



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O

Riferimenti



Duilio Liburdi
Commissione Contenzioso ODCEC
HPT TAX

dliburdi@hpttax.it

Cavalluzzo Rizzi Caldart

liburdi@studiocrc.eu