



# APPROFONDIMENTO

**Art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218**

## Adesione ai “pvc” Problematiche processuali

di Arnaldo Amatucci

**L'articolo chiarisce i comportamenti del contribuente e dell'Agenzia delle Entrate indicati dall'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997. In particolare, si forniscono indicazioni sulla formulazione dell'adesione al verbale di constatazione, al fine di non incorrere nella sua inammissibilità, nonché chiarimenti in ordine ai compiti attribuiti all'Agenzia, precisando che l'eventuale diniego di definizione, ove scorretto, può essere sottoposto ad impugnazione. Se ne illustrano, infine, le complicazioni che, ciò accadendo, potrebbero innescarsi nel processo.**

### 1. Premessa

Con l'art. 5-bis, inserito nel D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 ad opera dell'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133<sup>1</sup>, il legislatore ha ampliato la possibilità per il contribuente di risolvere, **in via precontenziosa**, le pendenze con l'Amministrazione finanziaria<sup>2</sup>.

La nuova disciplina si caratterizza per importanti novità rispetto a quella espressa dalla legge

sopra richiamata. Quest'ultima, come è noto, rappresenta l'accordo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente come momento finale di una negoziazione sulla pretesa della prima, comprensiva dell'imposta evasa e delle relative sanzioni.

Si tratta di un **accordo** che, nella forma, si realizza attraverso l'adesione del contribuente, ma, nella sostanza, è frutto di una trattativa, anche se entro limiti precisi, non potendo l'Agenzia praticare favori al proprio contraddittore.

Nella rappresentazione giuridica, l'accordo, pur risultando quasi sempre da reciproche concessioni, esprime il giusto **equilibrio** e quindi l'imposta effettivamente evasa e la corretta pretesa tributaria nei confronti del contribuente.

Le novità introdotte attraverso l'inserimento dell'art. 5-bis modificano profondamente questo schema. **Non vi è contraddittorio**, non vi sono negoziazioni o approfondimenti; non c'è apporto di prove dall'una o dall'altra parte; non vi è alcuna soluzione patteggiata: il contribuente è posto di fronte al verbale di constatazione redatto o dalla Guardia di finanza o dagli stessi uffici tributari, con facoltà di aderirlo e quindi di accettare le conseguenze disposte nel richiamato art. 5-bis.

Conseguenze riassumibili nell'**obbligo del pagamento** degli importi dovuti sulla base del predetto verbale, così come recepiti e quantificati successivamente nell'atto di definizione che verrà emesso dall'Agenzia delle Entrate, e, corrispettivamente, nei consistenti vantaggi sul piano delle **sanzioni**, ridotte **ad un ottavo del minimo** edittale e agevolate nel pagamento attra-

<sup>1</sup> Testo coordinato in [www.ilfisco.it](http://www.ilfisco.it), alla voce “documentazione on line”.

<sup>2</sup> Cfr. circ. n. 55/E del 18 settembre 2008, in “*il fisco*” n. 36/2008, fascicolo n. 1, pag. 6529. Sull'argomento si veda, C. Nocera, *Circolare n. 55/E del 17 settembre 2008: adesione ai processi verbali di constatazione*, in “*il fisco*” n. 36/2008, fascicolo n. 2, pag. 6551.

verso una interessante rateizzazione, senza obblighi per il contribuente di alcuna garanzia.

Rispetto a questo schema, la posizione dell'Agenzia delle Entrate consiste in una semplice **presa d'atto**; si tratta, infatti, di verificare l'adesione del contribuente e di riscontrare se essa sia rispettosa delle disposizioni che la regolano ed in particolare quella della sua aderenza al verbale di constatazione.

Esaurita questa indagine, l'Agenzia provvederà ad emettere il provvedimento di definizione, a seguito del quale la controversia verrà ad estinguersi definitivamente.

## 2. Adempimenti del contribuente

All'interno di questo quadro, sono però necessarie alcune puntualizzazioni.

Innanzitutto sugli adempimenti che devono essere assunti dal contribuente.

Il testo richiede che questi manifesti la sua adesione al verbale di constatazione nelle **forme previste** dall'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997, provvedendo a far pervenire il relativo atto, entro il categorico termine di 30 giorni dalla sua consegna, sia all'ente autore della verifica, sia, se diverso, agli uffici tributari.

L'informazione nei confronti del primo non ha particolare rilevanza, essendo questo sostanzialmente estraneo allo sviluppo del procedimento.

Essenziale è invece la comunicazione all'Agenzia delle Entrate, a cui è affidato il compito di decidere e dichiarare la definizione della pendenza.

Il testo precisa che l'**adesione** del contribuente deve essere **integrale**, escludendo pertanto la validità di adesioni condizionate o riservate; in tal caso l'Agenzia, prendendo atto di questa irregolarità, sarà tenuta a negare gli effetti previsti al ricordato art. 5-*bis*, informando il contribuente al riguardo e spiegandone le ragioni.

Sul termine "integralmente" occorre interrogarsi se debba essere riferito, come appare letteralmente, al verbale di constatazione nella sua interezza ovvero se, nel caso di eterogeneità di quest'ultimo, alla sola parte che riguarda le imposte dirette e l'Iva.

La prima risposta non può essere condivisa sul piano dell'interpretazione razionale, perché darebbe luogo ad inaccettabili discriminazioni. Il contribuente che abbia ricevuto un verbale riguardante, oltre le imposte "definibili", anche ulteriori rilievi fiscali, con l'adesione verrebbe ad accettare anche gli effetti pregiudizievoli di questi ultimi, senza poter beneficiare della loro de-

finizione ai sensi dell'art. 5-*bis*; diversamente da chi, invece, avendo subito un'indagine strettamente riguardante le predette imposte dirette e l'Iva, può accettare il relativo verbale di constatazione senza la predetta conseguenza.

Da qui la preferibilità della seconda interpretazione, per la necessità che il contenuto dell'adesione corrisponda all'oggetto della definizione: il contribuente rinuncia alla contestazione sulle imposte dirette e sull'Iva, così come l'Agenzia, accogliendo questa sua volontà, realizza questo risultato, disponendo sulla medesima materia.

## 3. Ruolo dell'Agenzia delle Entrate

È utile ora considerare quale sia il ruolo dell'Agenzia dopo che questa ha ricevuto la comunicazione dell'adesione.

Si è già detto che il verbalizzante, sia esso la Guardia di finanza o lo stesso ufficio, è fuori del procedimento, avendo esaurito la sua attività nella formazione e nella notifica del verbale di constatazione.

Altrettanto è per il contribuente, poiché questi, oltre a manifestare la sua volontà adesiva e portarla a conoscenza del verificatore e dell'Agenzia delle Entrate, non ha altri compiti.

L'Agenzia resta, dunque, il **solo soggetto attivo** nel procedimento, essendo chiamata al suo completamento ed a pronunciare la definizione della pendenza mediante l'emissione dell'avviso di accertamento parziale e la successiva sua notificazione.

Precisato questo, merita considerare che il compito dell'Agenzia si esprime in una **doppia attività**. Da un lato, essa deve controllare la conformità dell'adesione al contenuto del verbale di constatazione.

Non riscontrando questa corrispondenza, la stessa è tenuta ad informare il contribuente dell'inaccettabilità e quindi della inefficacia della sua adesione, precisandone il motivo. Nulla impedirà a quest'ultimo, dopo aver preso atto di quella risposta, di rinnovare la sua iniziativa e quindi di riformulare la sua adesione secondo le indicazioni dell'Agenzia, se condivise.

L'altra attività dell'Agenzia è quella di controllare l'**esistenza**, nel caso concreto, delle **condizioni** dettate al comma 1 dell'art. 5-*bis*.

Si tratta di esaminare se sussistono i requisiti previsti dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4 e, più ancora, se il verbale di constatazione consenta di addivenire alla definizione della controversia me-

dante accertamento **parziale**<sup>3</sup>, essenziale in quanto la stessa richiede l'adozione di questa forma. Anche in questo caso, qualora si riscontri l'assenza dell'una o dell'altra delle due condizioni, l'Agenzia non provvederà all'emissione dell'atto di definizione, informando il contribuente sul rifiuto dell'adesione, con precisazione della causa a ciò ostativa.

Non è, invece, compito dell'Agenzia controllare il verbale di constatazione sul piano del merito. La volontà del legislatore sul punto è chiara: avendo riferito l'adesione del contribuente al verbale di constatazione ed avendo posto a carico dell'Agenzia l'obbligo di assumerne il contenuto all'interno dell'atto di definizione, salva eventua-

<sup>3</sup> Detta modalità di accertamento è prevista, per quanto riguarda le imposte dirette, dall'art. 41-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che così recita: "1. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44"; per quanto riguarda l'Iva, l'art. 54, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 così dispone: "Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 57, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l'imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante, nonché l'imposta o la maggiore imposta non versata, escluse le ipotesi di cui all'articolo 54-bis, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

le estraneazione di quanto a tale fine non rilevante, è evidente che quest'ultima niente potrà mutare od aggiungere, anche se l'esame del verbale la induca a ritenere l'esistenza di errori o vizi gravi, pregiudizievoli per l'Amministrazione finanziaria o per il contribuente.

Da ciò l'evidente differenziazione dell'Agenzia rispetto al contribuente.

Mentre quest'ultimo, infatti, è posto in grado di valutare quel verbale e, quindi, di prendere conoscenza degli eventuali contenuti dannosi nei suoi confronti, così da poter assumere i suoi rilievi critici nell'ambito della valutazione sulla scelta sull'adesione, l'Agenzia delle Entrate prende solo atto di quella decisione e ne verifica le condizioni di rito previste al comma 1 dell'art. 5-bis, dopodiché resta **obbligata** ad emettere l'atto di **definizione** senza alcuna valutazione sul merito.

Ne consegue che la stessa, attraverso l'avviso di definizione, viene a legittimare anche risultanze che non meriterebbero approvazione sul piano giuridico, potendo, peraltro, indurre effetti **pregiudizievoli** nei confronti dell'una o dell'altra parte. Ciò in contrasto con gli stessi principi costituzionali per cui il contribuente deve essere accertato e, quindi, sottoposto ad imposizione fiscale in ragione della sua capacità contributiva, senza che a questa regola la stessa Amministrazione finanziaria possa sottrarsi; resta, pertanto, difficile accettare che quest'ultima, esercitando l'attività di controllo sul verbale di constatazione, non possa assumere le iniziative occorrenti per la correttezza della imposizione. Sul piano della politica economica, questa perplessità si rafforza considerando anche che quella impotenza può tradursi in grave danno per l'Erario.

La risposta all'interrogativo non può consistere nel ritenere che il legislatore non abbia preso conoscenza del problema; si deve, invece, assumere che l'accennata eventualità sia stata valutata in sede legislativa, all'interno delle condizioni favorevoli per il contribuente previste per il caso della sua adesione.

Lo Stato ha voluto, con l'introduzione dell'art. 5-bis, stimolare questo soggetto ad esercitare quella facoltà, sulla considerazione che il suo sacrificio, consistente nel pagamento **integrale** ed a breve dell'imposta risultante a seguito dell'indagine tributaria, trovi adeguata compensazione non solo nella rateizzazione delle somme dovute e nella loro forte riduzione, con disimpegno dalle garanzie, invece, previste nel D.Lgs. n. 218/1997, ma anche nella immodificabilità delle risultanze a lui favorevoli.

#### 4. Impugnazione del diniego e dell'atto di definizione

Le **decisioni** che l'Agenzia è chiamata ad assumere possono risultare, se non altro accidentalmente, **non corrette**: ad esempio, quando l'Agenzia respinge l'adesione per vizi formali; quando esamina la corrispondenza tra il contenuto dell'adesione e quello del verbale di accertamento; quando controlla le condizioni di rito previste al comma 1 dell'art. 5-*bis*; quando struttura l'atto di conciliazione dando vita al provvedimento di accertamento parziale.

In tutte queste situazioni, qualora l'errore sia pregiudizievole per il contribuente, non può non ammettersi la sua facoltà di **impugnazione** dinnanzi alle Commissioni tributarie ed ugualmente deve dirsi nel caso in cui l'Agenzia rimanga silenziosa ed inerte, anche considerando che, nel testo attuale, l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 include questo comportamento tra le situazioni suscettibili di ricorso.

D'altra parte, presupposta l'impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria, si viene a porre un problema di compatibilità qualora il contribuente, ricevuto successivamente l'avviso di accertamento (non essendo la prima impugnazione impeditiva della prosecuzione dell'attività accertativa), ne decida l'impugnazione, dando luogo alla presenza di un **duplice contenzioso**: il primo, riguardante la tutela del diritto all'adesione e quindi gli effetti che ne conseguono; il secondo, avente ad oggetto l'illegittimità e quindi l'annullabilità dell'avviso di accertamento.

È evidente, in questo caso, come l'ipotesi della legittimità dell'adesione costituisca motivo giuridico per accogliere anche il secondo ricorso, per cui tra i due procedimenti deve ritenersi esistente un rapporto di pregiudizialità necessaria, riscontrata la quale la Commissione, ove non sia possibile la riunione del secondo procedimento al primo, dovrà sospendere il giudizio sull'im-

pugnazione dell'avviso sino alla conclusione di quello riguardante l'adesione.

L'ipotesi della impugnazione, peraltro, difficilmente contrastabile, poiché lo stesso D.Lgs. n. 218/1997 la esclude solo nei confronti del risultato dell'adesione, prospetta complicazioni, quantomeno sul piano del tempo, che contrastano con la snellezza e la celerità sulle quali il legislatore ha improntato il procedimento dell'art. 5-*bis*, diventando in tal modo motivo di ulteriore perplessità, il cui superamento è fortemente auspicabile.

#### 5. Conclusioni

Quali sono le prevedibili sorti di questo nuovo istituto?

Il legislatore ha premesso che, attraverso la sua applicazione, il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, addivenendo ad immediata definizione, gioverà al **decongestionamento del contenzioso tributario**, senza trascurare, anche se sul punto il testo tace, i vantaggi realizzabili attraverso l'integrale e sollecito pagamento dell'imposta e, seppure in misura notevolmente ridotta, delle stesse sanzioni.

Posto che queste sono le finalità dell'intervento legislativo, in via di previsione si può ritenere che quei contribuenti che sono consapevoli della non fruttuosità dell'impugnazione dell'avviso di accertamento, possono ritenersi stimolati a definire con questa nuova formula la loro pendenza con l'Amministrazione finanziaria.

Anche perché l'esperimento della adesione attraverso la formula tradizionale non dovrebbe sortire esiti migliorativi e non comporterebbe alcun vantaggio sensibile sul piano temporale.

Diverso sarà invece l'atteggiamento di chi confida nel buon esito dell'impugnazione dell'avviso, nel qual caso l'alternativa della definizione con l'attuale procedimento non consente di fare previsioni attendibili, dipendendo dalle valutazioni che ciascuno farà nel caso concreto, senza che si possano intuire orientamenti al riguardo.