

## Acquiescenza all'atto di accertamento ex art. art. 15 comma 2-bis d. lgs. 218/1997

**Autore:** Aniello Napolitano

**In:** Diritto tributario

Lo scopo del presente articolo è illustrare una particolare problematica riscontrabile nell'applicazione dell'articolo testè citato, con particolare riferimento alla eventuale produzione da parte del contribuente di idonea garanzia in caso di pagamento rateale, per godere della riduzione della sanzione ad 1/8 a seguito di acquiescenza all'atto di accertamento non preceduto dall'invito da parte dell'ufficio ai sensi dell'art. 5 o 11 d. lgs 218/97.

L'art. 27, comma 1, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, "Recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto all'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i commi da 1-bis a 1-quinquies che disciplinano il nuovo istituto della "definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio", ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

La stessa norma al comma 4-ter, del decreto legge n. 185 del 2008, aggiunto in sede di conversione in legge, ha integrato l'art. 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997, inserendo il nuovo comma 2-bis per il quale "Fermo restando quanto previsto dal comma 1, le sanzioni ivi indicate sono ridotte alla metà se l'avviso d'accertamento e di liquidazione non è stato preceduto dall'invito di cui all'articolo 5 o di cui all'articolo 11. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica nei casi in cui il contribuente non abbia prestato adesione ai sensi dell'articolo 5-bis e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'articolo 41-bis DPR 600/73 e di cui all'art. 54, comma 4 DPR 633/72".

Pertanto per godere della riduzione delle sanzioni ad 1/8, oltre alla assenza della su indicata pregiudiziale (mancata adesione ai sensi dell'art. 5-bis a seguito di PVC che consentano l'emissione di accertamenti parziali) è necessario in sintesi che il contribuente:

- rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione emesso;
- rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione, ai sensi degli artt. 6, comma 2, e 12, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997;
- effettui il pagamento, entro il termine di proposizione del ricorso, delle sanzioni complessivamente dovute a titolo di tributo, interessi e sanzioni tenendo conto della riduzione della misura di quest'ultime.

La disposizione in esame si applica con riferimento agli avvisi d'accertamento o liquidazione emessi dagli Uffici per i quali, alla data di entrata in vigore della legge del 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione del decreto legge n. 185 del 2008 (29 gennaio 2009), non siano scaduti i termini per la proposizione dei ricorsi.

Un aspetto problematico riguarda la necessita o meno di richiedere alla parte la produzione di idonea garanzia in caso di pagamento rateale, per poter accedere all'istituto agevolativo.

Il richiamo presente al comma 2 dell'art. 15 al procedimento per adesione, farebbe pensare che nel caso di richiesta di pagamento frazionato, sia necessario per accedere all'istituto definitorio, produrre polizza fideiussoria o fideiussione bancaria.

In assenza di chiarimenti di prassi (la Circ 4/22009 non affronta specificatamente il problema), si contrappongono 2 interpretazioni differenti una pro contribuente e l'altra pro fisco.

Secondo la prima esegesi, si potrebbe ritenere che non si debba richiedere al contribuente idonea garanzia in caso di istanza di pagamento rateale successiva all'acquiescenza all'atto di accertamento di cui al comma 4 ter dell'art. 27 DL 185/2008:

**1)** sia per ragioni di ordine sistematico, atteso che il comma 4 ter dell'art. 27 DL 185/2008 in vigore dell'11/02/2009 poi modificato dall'art. 7 DL 5/2009, è inserito appunto nell'art. 27 che ha previsto contestualmente al comma 1 la possibilità per il contribuente di aderire al contenuto dell'invito mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme indicate entro il 15° giorno antecedente la data fissata per la comparizione, ed al comma 1-bis l'assenza, ai fini del perfezionamento della definizione, di produzione delle garanzie ex art. 8 d.lgs 218/97 in caso di versamento rateale;

quindi la ratio degli istituti persegue il fine di semplificare la gestione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, secondo criteri analoghi a quelli che hanno recentemente guidato l'intervento del legislatore a disciplinare l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, introdotto con la manovra estiva per il quale al comma 3 dell'art. 5-bis è stata prevista l'assenza di presentazioni di idonee garanzie. (Infatti il DL 185/2008 è stato un decreto anticrisi). In altri termini i nuovi istituti sono finalizzati a favorire sia l'Amministrazione per la definizione accelerata delle pratiche con consequenziale introito più rapido, sia il contribuente che entro certi limiti può vedere consolidato il suo debito erariale ed ottenere oltre alla riduzione della sanzioni ad 1/8, anche secondo tale interpretazione, la possibilità di non produrre alcuna garanzia per accedere alle agevolazioni.

Pertanto non riconoscere alla parte la possibilità di non avvalersi di garanzia in caso di richiesta di pagamento rateale successiva all'acquiescenza all'atto di accertamento, **anche in assenza di una esplicita previsione di legge (dovuta probabilmente ad una mancanza di coordinamento legislativo), si ritiene possa portare al depotenziamento dell'istituto, in quanto non favorevole al contribuente e non in linea con la ratio univoca che ha ispirato la formulazione dell'art. 27 DL 185/2008 e le definizioni agevolative ivi previste e presenti in un decreto che nel suo complesso reca proprio "misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale";**

**2)** sia perché, quando il legislatore ha voluto imporre l'utilizzo della garanzia, lo ha previsto espressamente; ciò vale per il tradizionale procedimento per adesione e specificatamente al comma 2 dell'art. 8 e, prima dell'intervento riformatore dell'art. 83 DL del DL 112/2008 convertito dall'art. 83 L. 133/2008, per l'art. 19 DPR 600/73 che prevedeva, la produzione di idonea garanzia per la richiesta di pagamento rateale per somme superiori a 50.000,00 € presenti in cartelle esattoriali notificate a seguito di definitività degli atti impositivi;

**3)** sia perché come già indicato, il sistema dei versamenti tributari si sta evolvendo verso una diminuzione dei casi di richiesta di idonee garanzie per concedere le rate, prevista ora unicamente per il procedimento per adesione;

Diversamente secondo una interpretazione più restrittiva-letterale e pro fisco, si può ritenere che la produzione di idonea garanzia sia doverosa:

**1)** sia perché negli altri istituti agevolatori di cui all'art. 5 comma 1-bis e ss. e art. 5-bis d. lgs 218/97, il legislatore ha previsto espressamente l'assenza dell'obbligo delle garanzie per accedere ai relativi istituti;

**2)** sia perché l'agevolazione in oggetto è disciplinata al comma 2-bis, quindi in un sottocomma rispetto alla disposizione (comma 2) che rimanda al procedimento per adesione; prevedendo in tal modo ed espressamente la necessaria esibizione della garanzia in caso di pagamento rateale, per accedere all'istituto.

La norma pertanto sembra equiparare gli effetti della totale acquiescenza all'accertamento dell'ufficio (integrale pagamento, anche rateale, delle somme dovute, entro i termini per ricorrere) a quelli propri dell'accertamento con adesione.

Quindi, le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, o, se esse superano i cento milioni di vecchie lire (pari ad € 51.645,69), in un massimo di dodici rate trimestrali. L'importo della prima rata è versato entro 20 giorni dalla redazione dell'atto; sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto, e per il versamento di tali somme il contribuente è tenuto a prestare garanzia attraverso una polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, per il periodo di rateazione aumentato di un anno; entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata, il contribuente deve produrre all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento e la documentazione relativa alla prestazione della garanzia.

(A tal proposito si ricorda che con decorrenza 1.1.2005 - L. 311/2004 -, si rende ora applicabile il nuovo comma 3 - bis dell'art. 2, ove è disposto che, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro 30 giorni dalla notificazione di un apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle somme a carico di entrambi i soggetti: contribuente e garante).

**3)** sia perché la disposizione risulta essere speculare al comma 1 laddove è prevista la possibilità del pagamento agevolato delle sanzioni ad 1/4 se la parte tra l'altro non formuli istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6; mentre nel nostro caso si prevede una riduzione ancora maggiore delle stesse, ossia ad 1/8 nel caso di non invito da parte dell'Ufficio ai sensi dell'art 5 o 11; in entrambi i casi è prevista una agevolazione nell'entità del versamento per il contribuente che oltre a non impugnare l'atto, non attivi il procedimento per adesione. Pertanto come è possibile comunque utilizzare per le modalità di

versamento e successivi effetti la disciplina del procedimento per adesione in caso acquiescenza ai sensi del comma 1, parimenti e come detto, specularmente, si può attivare la stessa procedura quando ricorre la fattispecie di cui al comma 2-bis.

Si ritiene quindi, che siano prevalenti i motivi che inducano ad optare per una lettura letterale e restrittiva della norma - pro fisco e quindi ad imporre al contribuente acquiescente l'utilizzo polizza fideiussoria o fideiussione bancaria in caso di pagamento rateale al fine di accedere all'istituto agevolativo.

Siffatta esegesi però renderebbe poco utilizzabile l'istituto in quanto poco conveniente all'istante e non in linea con la ratio che ha ispirato la creazione delle su indicate misure agevolative. Pertanto in attesa di chiarimenti dell'Agenzia, si ritiene opportuno un intervento del legislatore che fughi dubbio su tale problematica, esonerando espressamente il contribuente dal produrre idonea garanzia nella fattispecie de qua.

Di Aniello Napolitano

<https://www.diritto.it/acquiescenza-all-atto-di-accertamento-ex-art-art-15-comma-2-bis-d-lgs-2181997/>