

CIRCOLARE N. 55/E

OGGETTO: Art. 5-*bis* del decreto legislativo. n. 218/1997 introdotto dall'art. 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008 n. 112 convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 - Adesione al processo verbale di constatazione.

1. Premessa

Nel dichiarato intento di semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, e di agevolare il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, l'articolo 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, così come convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, ha introdotto nel decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, l'articolo 5-*bis* che disciplina il nuovo istituto della "adesione al processo verbale di constatazione".

Il nuovo istituto, in presenza di processi verbali di constatazione relativi a violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto che consentano l'emissione di accertamenti parziali, attribuisce al contribuente la facoltà di accelerare la definizione del rapporto tributario conseguente alla constatazione delle dette violazioni. Ove il contribuente eserciti tale facoltà, il procedimento accertativo, di tipo "parziale", resta ancorato ai contenuti del processo verbale di constatazione e si traduce nella integrale trasfusione dei contenuti medesimi nell'atto di definizione dell'accertamento parziale il quale, una volta notificato, costituisce anche titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Alla definizione anticipata la legge collega importanti vantaggi per il contribuente, che fanno da contrappeso al vantaggio per l'Amministrazione di definire in tempi più rapidi l'accertamento fondato sul processo verbale di constatazione, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase dell'eventuale contraddittorio. Si tratta, in specie, della riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, pari ad un quarto del minimo stabilito dalla legge, nonché della possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie, agevolazione, quest'ultima, che appare in perfetta sintonia con la finalità, già ricordata, del nuovo istituto di garantire che i rapporti con il Fisco risultino ispirati a principi di reciproco affidamento.

Ai sensi del comma 18-*bis* dell'articolo 83 del decreto legge n. 112 del 2008, introdotto in sede di conversione, il nuovo istituto è immediatamente operativo, in quanto l'art. 5-*bis* trova applicazione *“con riferimento ai verbali di constatazione consegnati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Si impone pertanto l'esigenza di chiarire la portata innovativa dell'istituto e di fornire agli Uffici gli indirizzi operativi essenziali ai fini della concreta attuazione della disciplina di cui all'articolo 5-*bis*.

2. I processi verbali di constatazione oggetto dell'adesione

L'articolo 5-*bis*, comma 1, consente l'adesione *“ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

La individuazione dei processi verbali cui la norma si riferisce rappresenta, peraltro, un profilo fondamentale della nuova disciplina e non può che avvenire

combinando le anzidette, precise indicazioni fornite dalla norma medesima, quali in specie:

- il rinvio all'articolo 24 della legge n. 4 del 1929, dal quale si desume che i processi verbali devono riguardare la constatazione di “*violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie*”;
- il collegamento necessario delle violazioni constatate alla facoltà di emettere accertamenti “parziali”, prevista dagli articoli 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

La combinazione permette quindi di stabilire che possono formare oggetto di adesione soltanto i processi verbali che contengono la constatazione di violazioni “sostanziali” alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto basata su elementi che consentono di stabilire l'esistenza di:

- 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 articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973;
- imposta sul valore aggiunto 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 del 1972.

Solo alle suddette violazioni consegue, infatti, la facoltà di procedere all'accertamento parziale ai sensi dei citati articoli 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si ritiene, inoltre, che l'istituto operi anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di violazioni, analoghe a quelle innanzi menzionate cui può conseguire l'accertamento parziale *ex art.* 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, concernenti l'imposta regionale sulle attività produttive, nonché l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso,

quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Tale scelta è peraltro conforme a quanto già precisato con riferimento all'istituto dell'accertamento con adesione dalla circolare 8 agosto 1997 n. 235/E del Dipartimento delle Entrate (par. 1.2).

Il nuovo istituto trova applicazione anche con riguardo ai contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi, per il cui accertamento l'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, prevede che trovino applicazione le disposizioni in materia di imposte sui redditi. In conformità al disposto dell'art. 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, sui contributi oggetto di definizione non sono dovute sanzioni ed interessi.

Va da ultimo evidenziato che l'adesione può riguardare anche i processi verbali di constatazione redatti dagli stessi Uffici dell'Agenzia delle entrate competenti ad emettere l'avviso di accertamento parziale. Ciò in considerazione del fatto che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, commi 405 e 406, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, alla disciplina dell'accertamento parziale, di cui agli articoli 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'ambito di applicazione dell'istituto è stato ampliato, superando la precedente visione di accertamento fondato esclusivamente su elementi provenienti da una fonte esterna all'Ufficio territorialmente competente.

3. L'oggetto specifico dell'adesione

Ai sensi del comma 2 del nuovo art. 5-*bis*, l'adesione *“può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione”*. Dal tenore letterale della norma sembrerebbe doversi desumere che l'adesione determina l'accettazione, da parte del contribuente, di tutto quanto risulti attestato nel processo verbale di constatazione. Si deve, tuttavia, pervenire a ben diversa conclusione, avuto riguardo alla circostanza che il secondo periodo dello stesso comma 2 sancisce, come diretta conseguenza dell'adesione, la notifica al contribuente di un *“atto di definizione dell'accertamento parziale”*.

Tale ultima previsione consente infatti di stabilire che l'adesione al “*contenuto integrale*” del processo verbale si traduce, di fatto, nel riconoscimento della effettiva sussistenza delle sole violazioni “sostanziali”, di cui si è detto nel precedente par. 2 (evidenziando come solo tali violazioni consentano di procedere ad un accertamento, ancorché parziale). In concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o imposte) oggetto delle violazioni “sostanziali” constatate, con distinto e necessario riguardo a tutti i periodi d'imposta interessati dalle violazioni medesime (e non solo a taluni di essi). L'adesione può peraltro concernere soltanto i periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano già scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi è possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all'accertamento parziale.

Il principio testé enucleato ha come importante corollario l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti.

Si tratta, in specie:

- a) delle violazioni, anche “sostanziali”, relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5-*bis* (ad es. imposta di registro);
- b) delle violazioni “formali” riferite alle imposte definibili (ove per tali sono da intendere le violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata);
- c) di ogni altro elemento contenuto nel processo verbale, diverso dalle predette violazioni constatate.

Circa le violazioni di cui al punto b), si vedrà più avanti che, qualora le medesime riguardino periodi d'imposta interessati anche da violazioni "sostanziali", la definizione dell'atto di accertamento parziale può comportare anche quella del contesto sanzionatorio relativo ad alcune tipologie di violazioni "formali" (*cf.* successivo par. 7).

La situazione di cui al precedente punto c) attiene invece alle ipotesi in cui il processo verbale affianca alla constatazione di ben individuate violazioni la evidenziazione di circostanze, fatti o altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali la relativa prognosi di sussistenza viene rimessa, oltre che al vaglio del competente Ufficio, anche all'eventuale espletamento, da parte del medesimo, di ulteriori attività istruttorie. Tale situazione ricorre tipicamente, ad esempio, nei casi in cui il processo verbale contenga la evidenziazione di elementi che:

- portano a considerare determinate operazioni come elusive, *ex art. 37-bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 (in tal caso, l'esistenza di eventuali violazioni può emergere solo a seguito della procedura prevista dal comma 4 dello stesso art. 37-bis);
- riguardano spese e altri componenti negativi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 110, comma 10, del T.U.I.R. (come nel caso che precede, qui pure l'eventuale sussistenza di violazioni viene appurata solo dopo l'esperimento della procedura sancita dal comma 11 dello stesso art. 110);
- potrebbero integrare violazioni solo qualora confermati da informazioni acquisibili mediante la richiesta di cooperazione internazionale (come nel caso di operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Paesi esteri), o l'attivazione di indagini finanziarie *ex art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973.*

Per prassi ormai consolidata, i suddetti elementi vengono compendati nel medesimo processo verbale destinato alla constatazione, *ex art. 24* della legge n.

4 del 1929, delle violazioni già compiutamente individuate dall'organo verbalizzante, in una apposita sezione che ha valenza di "segnalazione" al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate. In tal caso, va da sé che l'adesione "integrale" ai contenuti del processo verbale non può che riguardare le violazioni già compiutamente indicate e non i fatti o le circostanze che rientrano nelle "segnalazioni", i quali saranno oggetto dei necessari approfondimenti e sviluppi con l'utilizzo di ulteriori attività istruttorie.

4. Le modalità dell'adesione ai processi verbali di constatazione

Ai sensi del comma 2 dell'art. 5-*bis* l'adesione non richiede l'espletamento di particolari formalità, traducendosi in una semplice comunicazione del contribuente all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente per il periodo o i periodi d'imposta che possono formare oggetto di definizione dell'accertamento parziale, nonché all'organo che ha redatto il verbale.

Qualora il processo verbale riguardi più periodi d'imposta che possono formare oggetto di definizione dell'accertamento parziale, per i quali rilevi la competenza territoriale di più Uffici, la comunicazione deve essere presentata a tutti gli Uffici competenti in ragione di ciascun periodo d'imposta.

La comunicazione deve essere effettuata utilizzando l'apposito modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008, nel quale è precisato che ai fini della validità della comunicazione è necessaria la sottoscrizione del contribuente o di chi legalmente lo rappresenta. È infatti da escludere che, ai fini dell'adesione al processo verbale di constatazione, possa valere la possibilità di rappresentanza mediante procuratore speciale, prevista dall'art. 7, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 218 del 1997, per la sottoscrizione dell'atto di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente. Esclusione che si giustifica anche in ragione delle conseguenze connesse alla comunicazione in parola, approfondite nel successivo par. 5.

Gli elementi essenziali della comunicazione sono quelli che consentono di individuare con esattezza:

a) il processo verbale di constatazione oggetto dell'adesione (Sezione 1 del modello);

b) il soggetto che presenta la comunicazione (Sezione 2 del modello).

È inoltre prevista l'allegazione della fotocopia 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 può essere sia consegnata direttamente ai soggetti destinatari, i quali rilasciano apposita attestazione di ricevuta, sia spedita a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento.

Il comma 2 dell'art. 5-*bis* vincola la validità dell'adesione al rispetto di un termine perentorio per la presentazione della comunicazione, che scade il trentesimo giorno successivo a quello della consegna del processo verbale di constatazione. Per tutti i processi verbali consegnati entro il 22 agosto 2008, data di entrata in vigore della legge 6 agosto 2008, n. 133, di conversione del decreto-legge n. 112 del 2008, l'art. 83, comma 18-*ter*, lett. a), del decreto legge medesimo ha prorogato il termine per la presentazione della comunicazione al 30 settembre 2008. A tal riguardo, si segnala che il già citato provvedimento direttoriale del 10 settembre 2008 ha stabilito che le comunicazioni presentate fino alla data di pubblicazione del provvedimento stesso (10 settembre 2008), su modello non conforme a quello approvato, dovranno essere nuovamente presentate entro il 30 settembre 2008 utilizzando il modello di comunicazione approvato.

Stante la particolare rilevanza della consegna del processo verbale, la stessa va eseguita direttamente nei confronti del contribuente o di chi lo rappresenta legalmente, specificando sempre nell'atto la data in cui la stessa è avvenuta. Qualora, per ragioni non imputabili all'organo verbalizzante, quest'ultimo non possa dar corso alla consegna diretta del processo verbale è da ritenere che il contribuente decada dalla facoltà di prestare adesione ai sensi dell'art. 5-*bis*.

Il rispetto del termine innanzi menzionato riguarda sia la presentazione della comunicazione all'Ufficio competente per la definizione, che quella, parallela,

all'organo redigente il processo verbale. Per le comunicazioni presentate mediante il servizio postale, ai fini della verifica del rispetto del termine farà fede la data del timbro dell'ufficio postale accettante.

Nel caso in cui l'organo verbalizzante coincida con l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per la definizione sarà sufficiente la presentazione di una sola comunicazione.

5. L'atto di definizione dell'accertamento parziale e gli adempimenti ad esso conseguenti

A norma del comma 2, secondo periodo, dell'art. 5-bis, l'adesione al processo verbale di constatazione ha come conseguenza procedimentale diretta la emissione di un "*atto di definizione dell'accertamento parziale*" recante le indicazioni previste dall'art. 7 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

L'atto di definizione conseguente all'adesione al processo verbale, deve quindi indicare, seguendo i dettami del citato art. 7, "*gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale*".

La motivazione è naturalmente rappresentata dalla intervenuta adesione ai sensi dell'art. 5-bis, mentre gli elementi sono quelli che formano oggetto delle violazioni "sostanziali" constatate, eventualmente emendati di errori materiali e di calcolo, sulla base dei quali si provvede alla liquidazione delle imposte ed altre somme dovute ai fini della definizione. Per quanto attiene alle sanzioni che conseguono alla definizione, valgono le precisazioni fornite dalla citata circolare n. 235/E del 1997 (par. 2.7, lettera a), le quali si riferiscono a tutte le ipotesi di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente, compreso quello parziale.

Per espressa previsione normativa l'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di

presentazione all'Ufficio della comunicazione dell'adesione. Si raccomanda fin da ora il rigoroso rispetto del termine in questione che appare posto, oltre che nell'interesse del Fisco, anche di quello del contribuente a vedere celermente chiuso il rapporto tributario. Nel contempo si rammenta che il termine per la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale relativo ai verbali consegnati fino a tutto il 31 dicembre 2008 è stato comunque prorogato al 30 giugno 2009, dall'art. 83, comma 18-*ter*, lett. b), del decreto legge n. 112 del 2008, allo scopo di consentire il necessario adeguamento delle procedure amministrative ed informatiche che supportano le attività di accertamento.

Tale proroga non può tuttavia riguardare le annualità per le quali la decadenza dell'azione accertatrice è fissata al 31 dicembre 2008, ai sensi degli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972. In tal caso, pertanto, la notifica dei relativi atti di definizione dovrà avvenire entro il corrente anno.

Con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale trova completamento il procedimento previsto dall'art. 5-*bis* che determina, in fine, l'insorgere in capo al contribuente dell'obbligo di versare le *“somme dovute risultanti dall'atto di definizione”* medesimo, sancito dal comma 3 della nuova disposizione, *“nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale”*. Il rinvio all'art. 8 vale a stabilire che:

- a) il versamento delle somme dovute deve essere eseguito entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- b) è ammesso il versamento in 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.

Il comma 3, secondo periodo, dell'art. 5-*bis* precisa inoltre che, nella ipotesi *sub* b), sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Il successivo comma 4 a propria volta dispone che, qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Tale disposizione segna una particolarità del procedimento previsto dall'art. 5-*bis*, rispetto a quello disciplinato, con riferimento all'accertamento con adesione, dalle disposizioni del decreto legislativo n. 218 del 1997. Mentre per quest'ultimo, il versamento, integrale o della prima rata (con contestuale prestazione della garanzia), determina il perfezionamento della definizione, come espressamente stabilito dall'art. 9 del citato decreto legislativo, la definizione dell'accertamento parziale conseguente all'adesione ai processi verbali, di cui alla norma in commento, si perfeziona invece, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione specificamente previsto dal nuovo art. 5-*bis*.

Ciò posto, è comunque da chiarire che, in presenza di adesione regolarmente prestata dal contribuente al processo verbale di constatazione, il perfezionamento della definizione deve necessariamente intervenire mediante la emissione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale che riflette i contenuti del processo verbale nei termini precisati nei paragrafi che precedono. In altri termini, considerata l'articolazione del procedimento previsto dall'art. 5-*bis*, è da escludere che l'adesione prestata dal contribuente possa essere dal medesimo revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione (salvo il caso di vizi che consentano di ritenerla non validamente espressa). La già rilevata circostanza che il perfezionamento della definizione determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione porta, infine, a ritenere che il mancato versamento degli importi dovuti vada sanzionato ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Ciò in quanto si tratta di fattispecie in tutto analoga a quella dell'omesso versamento delle rate successive alla prima, a seguito dell'ordinario accertamento con adesione, per la quale già la circolare n. 65/E del 28 giugno 2001 (par. 4.4) ha a suo tempo ravvisato la

ricorrenza della violazione di cui al citato art. 13 (omesso versamento, anche parziale, entro il termine previsto).

6. Ipotesi particolari di definizione

Alcune precisazioni si rendono necessarie con riferimento alle ipotesi in cui il processo verbale di constatazione riguardi contribuenti che, per espresse disposizioni di legge, non hanno la qualità di soggetti d'imposta per tutti i tributi che possono formare oggetto di definizione ai sensi del nuovo art. 5-*bis*. Si tratta, in specie, delle società di persone e degli altri soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., i quali non sono tenuti al pagamento delle imposte sul reddito, ma per i quali l'obbligazione è posta in capo ai soci mediante la tassazione del relativo reddito di partecipazione. Analoga situazione ricorre, per le società che abbiano optato per il regime della "trasparenza fiscale" (art. 115 e art. 116 del T.U.I.R.) in cui risultano obbligati i rispettivi soci. Ulteriori precisazioni si rendono, altresì, necessarie con riferimento alle ipotesi in cui il processo verbale di constatazione riguardi le società che abbiano optato per il regime del "consolidato fiscale" (artt. 117 e seguenti del T.U.I.R.) e ciò nella considerazione che l'attività di accertamento relativa alla tassazione del gruppo si compone di due livelli (il primo riguarda le società consolidate mentre il secondo interessa la società o ente consolidante) legati da un nesso di consequenzialità, in quanto alla rettifica operata in capo alla consolidata consegue di norma la rettifica del reddito consolidato.

In particolare, qualora il processo verbale di constatazione riguardi i soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., la comunicazione dell'adesione ai fini dell'art. 5-*bis* deve essere effettuata dal legale rappresentante dei soggetti medesimi, entro i previsti termini.

Coerentemente con quanto previsto dall'art. 4, comma 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997, l'Ufficio competente alla definizione dell'accertamento nei confronti dell'entità collettiva assume anche la competenza per l'emanazione dei conseguenti atti di definizione dell'accertamento parziale, riguardanti il reddito attribuibile ai soggetti partecipanti alla entità collettiva medesima. Ciò in perfetta

analogia con quanto accade per l'ordinario accertamento con adesione, dove i detti soggetti sono chiamati a partecipare alla definizione del reddito loro attribuibile nell'ambito del contraddittorio cui l'Ufficio è tenuto ad invitarli. In presenza della definizione ex art. 5-*bis*, mancando la fase del contraddittorio, è quindi da ritenere che l'Ufficio debba comunque interpellare i soggetti in questione, al fine di conoscere se gli stessi intendano o meno aderire alla definizione del reddito loro attribuibile.

Dal punto di vista pratico, si ritiene quindi che il procedimento debba articolarsi nei sensi di seguito riepilogati:

- a) entro trenta giorni dalla consegna del processo verbale la società, l'associazione o il titolare dell'azienda coniugale presenta la comunicazione di adesione;
- b) una volta notificato l'atto di definizione alle predette entità collettive, l'Ufficio invia tempestivamente a ciascun partecipante l'atto di definizione del reddito di partecipazione ad esso attribuibile, elaborato tenendo conto della definizione dell'entità collettiva e recante l'indicazione delle imposte, sanzioni ed altre somme dovute dal partecipante ai fini della definizione;
- c) entro i trenta giorni successivi alla data di ricezione dell'atto di definizione, il soggetto partecipante può manifestare la volontà di definire la propria posizione, utilizzando il medesimo modello di comunicazione previsto per l'adesione al processo verbale (in tal caso, il riferimento contenuto nella comunicazione al processo verbale redatto nei confronti dell'entità collettiva, abbinato alle generalità del soggetto partecipante ed alla precisazione di tale posizione nel campo "in qualità di", appare sufficiente ad identificare il contesto in definizione);
- d) entro i venti giorni successivi alla presentazione della comunicazione di adesione, il soggetto partecipante è tenuto a versare le somme risultanti dall'atto di definizione che lo riguarda, o la prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale.

Il termine riservato al partecipante per valutare la opportunità di aderire alla definizione viene peraltro individuato in misura esattamente corrispondente a quella prevista dall' art. 5-*bis* per l'originaria adesione al processo verbale, così come quello per il versamento, oltre ad essere uguale a quello fissato dall' art. 5-*bis*, viene qui pure fatto decorrere dal momento del perfezionamento della definizione, in tal caso coincidente con la presentazione della comunicazione da parte del soggetto partecipante.

Qualora il partecipante non intenda definire la propria posizione troveranno applicazione gli ordinari poteri di accertamento che, per tale tipologia di reddito, si traducono nell'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e nella irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria. In tal caso, l'Ufficio, qualora non sia competente a gestire le posizioni dei singoli partecipanti, trasmette tempestivamente a quello, o a quelli competenti, gli elementi necessari per procedere alla rettifica del reddito di partecipazione.

Dato che il procedimento ha come "fonte di innesco", anche nel caso di specie, l'adesione al processo verbale di constatazione, ed essendo quest'ultima riservata, come già detto, solo al legale rappresentante dell'entità collettiva, è da escludere che i singoli soggetti partecipanti (che non rivestano la detta qualità) possano comunque chiedere di definire la propria posizione sulla base del processo verbale medesimo (ciò a differenza di quanto può invece accadere nella ordinaria procedura di adesione, dove è possibile definire le posizioni dei soggetti partecipanti anche senza la definizione dell'entità collettiva – si veda circolare n. 235/E citata, par. 2.2).

L'*iter* procedimentale innanzi delineato vale anche per le ipotesi di adesione al processo verbale di constatazione che riguardi società che abbiano optato per il regime della "trasparenza fiscale" o del "consolidato fiscale".

In specie, la comunicazione dell'adesione al processo verbale deve essere presentata dalla società "trasparente" o "consolidata" al competente, o ai competenti Uffici ed all'organo verbalizzante. L'Ufficio destinatario della comunicazione, una volta definito l'accertamento parziale nei confronti delle

dette entità, procederà all'invio dell'atto di definizione riguardante i soci della società "trasparente" o la società "consolidante", sempre che sia per essi competente. In caso contrario, infatti, dovrà essere tempestivamente interessato l'Ufficio competente, mediante l'invio degli elementi necessari per l'emissione dell'atto di definizione concernente i soci della società "trasparente" o la società "consolidante". Questi ultimi, dalla data di ricezione dell'atto di definizione, avranno trenta giorni di tempo per manifestare la volontà di definire la propria posizione, con le stesse modalità precisate al punto c) che precede, provvedendo, in caso di adesione, entro i venti giorni successivi, ad eseguire il versamento delle somme risultanti dall'atto di definizione medesimo (o della prima rata, in caso di opzione per il pagamento rateale). In mancanza della definizione, la posizione dei soci della società "trasparente" e della società "consolidante" formerà oggetto di un distinto accertamento, con irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria.

7. Gli effetti della definizione

La collocazione nel *corpus* normativo del decreto legislativo n. 218 del 1997 sancisce la precisa appartenenza al *genus* dell'accertamento mediante adesione del contribuente del nuovo istituto introdotto dall'art. 5-bis, il quale in definitiva rappresenta una particolare *species*, caratterizzata dalla anticipazione della adesione (al momento della constatazione delle violazioni che innescano l'accertamento) così come del perfezionamento della definizione (al momento della notifica dell'atto di definizione). Tale appartenenza ha come immediata e rilevante conseguenza l'estensione alla definizione *ex art. 5-bis* di tutti gli effetti che il decreto legislativo n. 218 del 1997 collega alla ordinaria definizione dell'accertamento parziale, in materia di imposte sui redditi e di IVA.

Si tratta degli effetti sanciti dall'art. 2 del citato decreto legislativo, tra i quali è compreso quello della riduzione delle 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 di accertamento*” (come chiarito dalla più volte citata circolare n. 235/E del 1997, al par. 2.7). Proprio con riguardo all’effetto in parola, l’art. 5-*bis* introduce una importante variante, stabilendo che le menzionate sanzioni, in caso di adesione al processo verbale, debbano essere ridotte alla metà di quelle previste per l’ordinario accertamento con adesione e, dunque, ad un ottavo del minimo edittale. In proposito va 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.

8. Ulteriori indicazioni operative

Il nuovo istituto, fin qui commentato, impone una particolare attenzione da parte degli Uffici nella redazione dei processi verbali di constatazione.

Onde consentire al contribuente di esercitare agevolmente la facoltà di aderire ai contenuti del processo verbale, andranno infatti distintamente indicate, nel corpo dell’atto, le violazioni dalle quali può derivare l’accertamento parziale ai sensi degli articoli 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, evidenziando che le stesse sono comprese nell’ambito di applicazione dell’art. 5-*bis* del decreto legislativo n. 218 del 1997. Andranno altresì evidenziati, con riguardo alle annualità d’imposta cui si riferiscono le violazioni stesse, gli Uffici dell’Agenzia delle entrate competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, sottolineando, al contempo, che sarà comunque compito dei detti Uffici verificare che le violazioni siano

effettivamente tali da legittimare l'accertamento parziale ai sensi degli articoli 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In calce al processo verbale di constatazione sarà altresì evidenziato che l'adesione integrale al verbale può essere effettuata compilando il modello di comunicazione, approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008, e presentandolo a tutti gli Uffici competenti in ragione di ciascun periodo d'imposta ed all'organo che ha redatto il processo verbale.

Per quanto invece attiene all'atto di definizione dell'accertamento parziale, gli Uffici avranno cura di verificare preliminarmente che la tempistica prevista dalla norma sia stata rispettata dal contribuente. Eventuali comunicazioni presentate o spedite agli Uffici dell'Agenzia delle entrate oltre i 30 giorni successivi a quello della consegna del processo verbale saranno infatti da considerare non ammissibili. Ad analoga conclusione si perviene nel caso in cui la comunicazione non sia stata effettuata utilizzando il modello approvato o sia stata inoltrata senza allegare la copia del documento di riconoscimento del sottoscrittore.

Peraltro, in tutti i casi in cui l'Ufficio ritenga che non possa trovare applicazione l'art. 5-*bis* in esame, sarà data tempestiva notizia al contribuente con apposita comunicazione.

Gli Uffici si adopereranno infine per garantire la notifica al contribuente dell'atto di definizione dell'accertamento parziale nel termine di 60 giorni dalla ricezione della comunicazione di adesione (come già rappresentato, il termine per la notifica dell'atto di definizione è prorogato al 30 giugno 2009 per i verbali consegnati entro il 31 dicembre 2008), procedendo successivamente ad un attento monitoraggio della tempistica e degli importi dei versamenti effettuati dai contribuenti delle somme indicate nell'atto di definizione ed alla tempestiva iscrizione a ruolo, in caso di omesso o insufficiente versamento.

Con successive istruzioni di servizio saranno fornite ulteriori indicazioni operative, anche in relazione alle opportune implementazioni alle procedure informatiche di ausilio in corso di realizzazione.