

Circolare del 08/08/1997 n. 235 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. I

Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale - Indicazioni operative.

Sintesi:

Sintesi: La circolare illustra il contenuto del D.leg.vo n. 218/97 in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale fornendo agli uffici interessati le necessarie istruzioni operative al fine di assicurare l'immediata operativita'.

Testo:

PREMESSA

Con la legge 23 dicembre 1996, n. 662, e' stata avviata una profonda riorganizzazione del sistema tributario indirizzata prevalentemente alla semplificazione degli adempimenti, all'armonizzazione della disciplina dei tributi e delle basi imponibili, alla revisione del sistema sanzionatorio ed alla deflazione del contenzioso anche attraverso l'instaurazione di un miglior rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e di trasparenza.

In tale contesto si inserisce la delega per la revisione degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale attuata con il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

La profonda revisione apportata ai predetti istituti e' ispirata dall'obiettivo di perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario, anche mediante l'istituzionalizzazione del contraddittorio, previsto in particolare dall'articolo 6 del decreto legislativo in commento, che rappresenta uno degli elementi qualificanti dell'accertamento con adesione.

L'azione dell'Amministrazione, che in tale fase dovra' valutare con attenzione ed obiettivita' le argomentazioni e gli elementi forniti dal contribuente, consentira' l'instaurazione di un diverso e meno conflittuale rapporto con il contribuente e permettera' di limitare il ricorso agli organi del contenzioso.

La riduzione della misura delle sanzioni, quale diretta conseguenza della definizione dell'accertamento, e', al contempo, coerente con lo scenario delineato e offre sia all'Amministrazione che al Contribuente un elemento di valutazione di particolare rilevanza nelle scelte conseguenti al contraddittorio instaurato.

In tale contesto la strategia avviata dal Dipartimento delle entrate di diversificare l'azione di accertamento e di utilizzare specifiche metodologie differenziate per il controllo delle posizioni fiscali e' volta a favorire un miglioramento sia qualitativo che quantitativo dell'azione stessa per realizzare la necessaria deterrenza; l'attivita' dell'Amministrazione, orientata a tralasciare fenomeni evasivi di scarsa rilevanza e violazioni di carattere meramente formale mediante l'utilizzo di piu' incisive tecniche di controllo, unite ad un piu' razionale impiego degli strumenti informatici, dovra' assicurare una maggiore efficienza ed efficacia dell'azione accertatrice.

A completamento dell'impianto legislativo si inserisce la revisione dell'istituto della conciliazione giudiziale, come ulteriore elemento deflattivo del contenzioso, i cui tratti costitutivi ora meglio si armonizzano anche sul piano sanzionatorio con il nuovo sistema.

Allo scopo di assicurare la immediata operativita' dei nuovi istituti, nella presente circolare si forniscono prime generali indicazioni applicative, demandando ad una seconda fase ulteriori approfondimenti sulla base delle esperienze che saranno maturate dagli uffici.

CAPITOLO PRIMO

ACCERTAMENTO CON ADESIONE IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. Ambito di applicazione

In attuazione dei principi e dei criteri direttivi indicati nell'articolo 3, comma 120, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, opera una revisione organica dell'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

Rispetto agli istituti precedenti - accertamento con adesione per gli anni pregressi e accertamento con adesione per il periodo di imposta 1994 - la nuova disciplina, in vigore dal 1 agosto 1997, non limita l'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione ai soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, ma lo estende a tutti i contribuenti e a tutte le categorie reddituali.

Poiche' l'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione e' stato adeguato a quello della conciliazione giudiziale, non sono previste, in via di principio, cause di inammissibilita' e di esclusione.

La nuova disciplina dell'accertamento con adesione attribuisce agli uffici finanziari un piu' ampio margine di azione e di proposta per definire, in via amministrativa ed in contraddittorio con il contribuente, le pretese tributarie, al fine anche di deflazionare il contenzioso tributario ed anticipare la riscossione dei tributi con conseguenti concreti risultati positivi dell'azione di accertamento.

1.1 Ambito soggettivo

Sono compresi nell'ambito di applicazione dell'istituto i seguenti soggetti:

- le persone fisiche;
- le societa' di persone e gli altri soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R.;
- le societa' di capitali e gli enti di cui all'art. 87 del T.U.I.R.

Si evidenzia che il comma 7 dell'art. 2 del decreto legislativo consente l'applicazione delle disposizioni relative all'accertamento con adesione, in quanto compatibili, anche quando l'attivita' di controllo sostanziale e' diretta nei confronti dei soggetti indicati nel titolo III del D.P.R. n. 600/73, nella loro qualita' di sostituti d'imposta.

Si precisa, altresì, che l'istituto e' operativo, ai sensi dell'art. 2, comma 6, anche in relazione ai periodi d'imposta per i quali era applicabile la normativa prevista dall'art. 3 del gia' citato D.L. n. 564 del 1994 (concordato di massa) e dall'art. 2, commi 137-140, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 (accertamento con adesione per il periodo d'imposta 1994).

Rientrano, pertanto, nell'ambito di applicazione delle nuove disposizioni anche i soggetti che non si sono avvalsi dei suddetti istituti speciali nei termini e nei modi ivi previsti o nei confronti dei quali sussistevano specifiche cause di inammissibilita' o di esclusione.

1.2 Ambito oggettivo

Come gia' precisato, il decreto legislativo n. 218/1997 non limita piu' l'ambito applicativo dell'accertamento con adesione ai soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, ma lo estende a tutte le categorie di reddito.

Inoltre, a differenza dell'abrogato articolo 2-bis del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, l'ambito oggettivo dell'accertamento con adesione non e' limitato a specifici elementi dell'accertamento (quali l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo), ma puo' riguardare qualsiasi aspetto dell'accertamento, ivi compresa la determinazione sintetica del reddito complessivo netto.

Il generale ampliamento dell'ambito applicativo consente quindi un rilevante margine di azione all'Amministrazione e permette agli uffici di dare un immediato e significativo impulso all'innescio dei procedimenti di adesione. In tale contesto assumono peraltro prioritaria rilevanza le posizioni interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento e, comunque, dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio.

Preminentemente tali fattispecie possono infatti trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una piu' fondata e ragionevole 'misurazione' del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente.

Sono riconducibili in tale ambito, a titolo meramente esemplificativo, le seguenti fattispecie:

- a) rettifiche induttive di cui all'articolo 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973, e dell'articolo 54, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972;
- b) accertamenti induttivi di cui all'articolo 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- c) rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche basate su presunzioni semplici di cui all'articolo 38, terzo comma, D.P.R. n. 600 del 1973;
- d) accertamenti sintetici, ex articolo 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- e) accertamenti d'ufficio di cui all'art. 41 del D.P.R. n. 600 del 1973 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi;
- f) accertamenti basati su coefficienti presuntivi dei ricavi, dei compensi e dei volumi d'affari;
- g) accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore;
- h) atti di accertamento basati su valutazioni estimative da parte dell'ufficio, ovvero dell'U.T.E. o di altri organi tecnici, qualora dalla documentazione fornita dal contribuente scaturiscano elementi che rendano possibile un diverso giudizio da parte dell'ufficio;
- i) accertamenti basati su una diversa qualificazione del reddito, ovvero di componenti di esso (es. inquadramento di talune spese sostenute dall'impresa tra quelle di pubblicita' o di rappresentanza);

j) accertamenti nei confronti di sostituti d'imposta relativamente ad un ammontare complessivo induttivamente determinato di compensi, interessi ed altre somme assoggettabili a ritenute.

Parimenti, potranno formare oggetto di contraddittorio le situazioni in cui si controverte sulla ricorrenza di nozioni (quale, ad esempio, l'inerenza) che, lasciando margini di apprezzamento all'ufficio, sono suscettibili di definizione sulla base degli elementi di valutazione offerti dal contribuente.

Il comma 1 dell'articolo 2, oltre a prevedere la possibilita' che la definizione abbia per oggetto anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, stabilisce che la definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, limitatamente alle fattispecie per essa rilevanti.

La stessa norma stabilisce i criteri per l'individuazione dell'aliquota media da applicare ai maggiori componenti positivi di reddito accertati ai fini delle imposte sui redditi e rilevanti anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In proposito, si precisa che l'aliquota media calcolata secondo i criteri stabiliti dall'art. 2, comma 1, dovra' necessariamente essere applicata quando la definizione delle imposte sui redditi riguardi accertamenti dai quali non sia individuabile l'effettiva natura delle operazioni I.V.A.

Nelle ipotesi, invece, in cui una maggiore analiticita' dell'accertamento e della relativa definizione consentono l'individuazione dell'oggetto delle operazioni I.V.A. da cui scaturiscono i corrispettivi non dichiarati, in luogo dell'aliquota media si renderanno ovviamente applicabili le aliquote specificamente previste.

Si precisa che nella ipotesi di accertamento di una plusvalenza o di una maggiore plusvalenza ai fini delle imposte sui redditi, per la rettifica del volume d'affari ai fini dell'imposta sul valore aggiunto assumerà rilevanza il corrispettivo o il maggior corrispettivo che ha concorso alla determinazione della plusvalenza. In tal caso, infatti, non avrebbe senso sul piano logico l'attrazione a tassazione I.V.A. del solo valore differenziale.

Inoltre, considerato che l'istituto in esame costituisce una modalita' di definizione in via amministrativa degli accertamenti in materia di imposte sui redditi, rientrano nell'ambito applicativo dell'accertamento con adesione anche le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e quelle per le quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso.

Tale considerazione e' peraltro coerente con l'armonizzazione dell'ambito applicativo dell'accertamento con adesione con quello della conciliazione giudiziale, operata dal legislatore delegato in attuazione del criterio direttivo individuato nella legge delega dalla identita' delle materie oggetto di definizione.

Si indicano qui di seguito le principali imposte definibili:

- IRPEF;
- IRPEG;
- ILOR;
- I.V.A.;
- contributo straordinario per l'Europa di cui all'art. 3, commi da 194 a 203, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- imposta sul patrimonio netto delle imprese istituita con il D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla L. 26 novembre 1992, n. 461;
- imposta sostitutiva di cui alla L. 29 dicembre 1990, n. 408 (rivalutazione dei beni delle imprese e smobilizzo di riserve o fondi in sospensione di imposta);
- imposta sostitutiva di cui alla L. 30 dicembre 1991, n. 413 (rivalutazioni obbligatorie dei beni immobili delle imprese);
- imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85.

La mancata previsione normativa di parametri cui informare l'adesione e l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto, non devono peraltro indurre a ritenere che tutte le fattispecie, anche quelle nelle quali l'esistenza dell'obbligazione tributaria e' determinabile sulla base di elementi certi, debbano formare oggetto di transazione con il contribuente.

In sede di contraddittorio, quindi, gli uffici dovranno operare, nei casi concreti, una attenta valutazione del rapporto costi-benefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonche' degli oneri e del rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso.

Resta fermo, ovviamente, il ricorso all'autotutela per rimuovere, in tutto o in parte, gli atti di accertamento rivelatisi illegittimi o infondati.

2. Il procedimento

Criteri generali

Il capo II del decreto legislativo delinea la complessiva articolazione del procedimento di definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto.

In via preliminare, e' opportuno evidenziare, sotto il profilo piu' propriamente operativo degli uffici finanziari, che dall'assetto normativo scaturiscono diversificate situazioni sia in ordine alla competenza degli uffici, sia in relazione ai soggetti legittimati ad attivare il procedimento.

Per quanto concerne il primo aspetto, il legislatore, affermata in via di principio la competenza degli uffici delle entrate, ha altresì compiutamente regolato l'applicazione dell'istituto da parte degli attuali uffici distrettuali delle imposte dirette e degli uffici I.V.A., individuandone i rispettivi e diversificati ambiti di competenza nonché le attività integrate che tali uffici dovranno svolgere a supporto del procedimento di definizione.

Tale procedimento e' infatti improntato alla tendenziale unicità dell'adesione sia ai fini delle imposte dei redditi che ai fini dell'I.V.A. e richiede quindi una sistematica operatività congiunta degli uffici di entrambi i settori impositivi, da realizzarsi necessariamente attraverso la programmazione unitaria dell'attività di controllo.

Per quanto concerne il secondo aspetto, si evidenzia che il procedimento può essere attivato:

- a) d'ufficio, per iniziativa degli uffici delle entrate e degli uffici delle imposte dirette prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica (art. 5, comma 1);
- b) su istanza del contribuente, subordinatamente all'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito dell'ufficio nella fase istruttoria (art. 6).

Inoltre, al contribuente, nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, e' attribuita la facoltà di richiedere all'ufficio la formulazione di una proposta di accertamento con l'obiettivo di pervenire alla definizione.

In dipendenza del suddetto assetto normativo, i competenti uffici delle entrate e delle imposte dirette dovranno pertanto idoneamente programmare l'attività d'iniziativa, tenendo conto che, come già evidenziato, le nuove disposizioni, a differenza dell'abrogato art. 2-bis del decreto-legge n. 564/94, non limitano l'ambito oggettivo del procedimento di adesione a specifici aspetti degli elementi costitutivi dell'accertamento (quali esistenza, stima, inerenza e imputazione a periodo), bensì ne estendono l'applicabilità a qualsiasi fattispecie accertativa.

2.1 Uffici competenti

A norma dell'art. 4, comma 1, del Decreto legislativo n. 218/1997, competente alla definizione degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto e' l'Ufficio delle entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.

Allo stato attuale, la suindicata regola generale e' applicabile negli ambiti territoriali per i quali sono già stati attivati gli Uffici delle entrate (Alessandria, Bologna, Imola, Rimini e Trapani).

Tali uffici sono, quindi, competenti a definire gli accertamenti nei confronti dei contribuenti che hanno il domicilio fiscale nelle loro specifiche circoscrizioni territoriali con riferimento ai singoli periodi d'imposta suscettibili di accertamento.

Negli altri ambiti territoriali, fino a quando non entreranno in funzione i rispettivi Uffici delle entrate, la competenza per la definizione unitaria degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché per l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente prima della notifica degli avvisi di accertamento o di rettifica, e' attribuita agli Uffici distrettuali delle imposte dirette.

Agli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto e', invece, demandata unicamente la competenza a definire gli avvisi di accertamento o di rettifica degli stessi notificati, relativamente ai quali i contribuenti interessati abbiano presentato l'istanza prevista dall'art. 6, comma 2.

In tali ipotesi, peraltro, in deroga al principio di unitarietà, la definizione ha effetto ai soli fini dell'I.V.A.

Poiché, come già precisato, l'istituto dell'accertamento con adesione presuppone di norma l'esame unitario della posizione fiscale del contribuente sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto, e' di tutta evidenza come l'unificazione della competenza in materia di controllo in un'unica struttura organizzativa, quale quella dell'Ufficio delle entrate, agevoli la piena applicabilità dell'istituto medesimo.

Al fine di garantire comunque la suddetta omogeneità all'azione di accertamento, anche nella fase di transizione al nuovo assetto organizzativo degli uffici periferici, il comma 3 dell'articolo 5 disciplina le attività che gli Uffici delle imposte dirette e gli Uffici I.V.A. devono svolgere.

In particolare, gli Uffici delle imposte dirette, dopo aver controllato le singole posizioni soggettive e prima di attivare il procedimento dell'accertamento con adesione, devono richiedere, ove ne ricorrano i presupposti, ai competenti Uffici I.V.A. la trasmissione degli eventuali elementi in loro possesso rilevanti per una definizione unitaria delle posizioni stesse.

Gli Uffici I.V.A. dovranno trasmettere con la massima celerità possibile gli elementi richiesti dagli Uffici delle imposte dirette per garantire la necessaria speditezza del procedimento.

A tal fine, appare quindi opportuno che gli Uffici I.V.A., con riferimento agli elementi trasmessi, quantifichino esattamente gli importi rettificativi, con il calcolo delle maggiori imposte dovute e delle sanzioni irrogabili, ed assicurino la partecipazione al procedimento di un proprio funzionario delegato.

E', inoltre, previsto che gli Uffici I.V.A. trasmettano agli Uffici delle imposte dirette gli elementi desunti dalla propria Attività istruttoria ed idonei alla formulazione di avvisi di rettifica ai sensi degli articoli 54 e 55 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633, proponendone la valutazione ai fini dell'eventuale attivazione d'ufficio del procedimento di accertamento con adesione.

La concreta applicazione delle disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 5 deve trovare razionali flussi di gestione in relazione alle esigenze operative degli uffici, evitando dispersioni di attività e rallentamenti all'azione amministrativa.

Le Direzioni regionali delle entrate dovranno pertanto assicurare un costante coordinamento delle attività degli uffici, individuando le possibili linee operative di programmazione e gestione comune dei procedimenti.

Con riferimento all'attività in corso di esecuzione e da ultimare entro il corrente anno 1997, dovrà essere attentamente valutata la compatibilità delle attività integrate tra diversi uffici con i programmi operativi predisposti in considerazione anche delle diverse scadenze dei termini di decadenza dell'azione di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

2.2 Uffici competenti nei confronti dei soggetti che producono redditi in forma associata

Il comma 2 dell'art. 4 detta una particolare disciplina in ordine agli uffici competenti alla definizione nei confronti dei contribuenti che producono redditi in forma associata, di cui all'art. 5 del T.U.I.R., prevedendo un'unica procedura di definizione nei confronti delle società ed associazioni e dei soci ed associati, in coerenza con il principio della trasparenza di cui all'art. 5 del T.U.I.R. ed in attuazione della disposizione contenuta nell'art. 3 comma 120, lettera g), della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Il citato comma 2 stabilisce infatti che l'Ufficio delle entrate o delle imposte dirette competente all'accertamento nei riguardi della società o associazione effettua anche la definizione del reddito attribuibile ai soci o associati, con unico atto ed in contraddittorio con ciascun soggetto.

Ne consegue pertanto che, in via generale, la definizione deve tendere alla chiusura di tutte le posizioni dei soggetti interessati i quali, in caso di attivazione del procedimento da parte dell'ufficio competente come sopra definito, dovranno essere tutti convocati.

Per espressa previsione dello stesso comma 2, la definizione può essere effettuata anche solo da taluni dei soggetti interessati; ne consegue, in particolare, che i soci o associati, anche singolarmente, possono quindi accedere alla definizione pur in assenza di adesione da parte del soggetto partecipato.

In ogni caso, l'oggetto del contraddittorio e della conseguente definizione è rappresentato innanzitutto dalla posizione della società o della associazione e, subordinatamente, dalle quote di reddito imputabili a ciascun socio o associato secondo il principio di trasparenza fissato dall'art. 5 del T.U.I.R.

Fermo restando che la definizione produce i suoi pieni effetti solo per coloro che hanno aderito, nei confronti dei soggetti (società/associazioni o soci/associati) che, benché ritualmente convocati, non hanno partecipato al contraddittorio ovvero pur avendovi partecipato non hanno aderito, gli uffici ordinariamente competenti all'accertamento ai fini delle imposte dirette ed I.V.A. emetteranno atti di accertamento sulla base della definizione intervenuta nei confronti degli altri soggetti, con irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria non essendo applicabili le riduzioni previste dal comma 5 dell'art. 2 e dal comma 1 dell'art. 15 del decreto legislativo.

La stessa disciplina si rende applicabile nell'ipotesi di azienda coniugale non gestita in forma societaria.

2.3 Avvio del procedimento ad iniziativa degli Uffici

L'innescio del procedimento di adesione da parte degli Uffici delle entrate e delle imposte dirette si realizza attraverso l'invio al contribuente di uno specifico invito nel quale, per espressa previsione della norma, devono essere indicati:

- a) i periodi d'imposta suscettibili di accertamento;
- b) il giorno ed il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.

Tale invito riveste carattere informativo della possibilità di aderire e la disposizione di legge non richiede l'osservanza di particolari

modalita'. Tuttavia, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 6, comma 2, l'invito al contribuente sara' comunicato mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o notificato ai sensi dall'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Poiche' la partecipazione del contribuente al procedimento non e' obbligatoria, ne consegue che la mancata risposta all'invito dell'ufficio non e' sanzionabile, fermo restando ovviamente la potesta' dell'ufficio di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento o di rettifica.

Si precisa che dovranno essere valutate eventuali, motivate, richieste di differimento avanzate dal contribuente in ordine alla data indicata nell'invito.

Pur non essendo espressamente previsto dalla norma, per garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e per consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni che saranno oggetto del contraddittorio, nell'invito saranno esplicitati, anche sinteticamente, gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'ufficio.

In relazione a quanto previsto dall'articolo 4, comma 4, nei casi in cui il procedimento di accertamento con adesione sia avviato ad iniziativa dell'ufficio non si applicano le disposizioni dell'articolo 44 del D.P.R. n. 600 del 1973, concernenti l'invio delle proposte di accertamento ai comuni.

Si deve peraltro precisare che l'attivazione del procedimento non riveste carattere di obbligatorieta' essendo la stessa in tutti i casi lasciata alla valutazione degli uffici che dovranno pertanto tenere conto delle proprie esigenze e capacita' operative soprattutto in prossimita' dei termini di decadenza dell'azione di accertamento.

La mancata attivazione del procedimento da parte dell'ufficio lascia peraltro aperta al contribuente la possibilita' di agire di sua iniziativa a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, qualora riscontri nello stesso aspetti che possono portare ad un ridimensionamento della pretesa erariale.

Il comma 2 dell'art. 5 prevede che la richiesta di chiarimenti inviata al contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 1, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, riguardante la determinazione induttiva di ricavi, compensi e volumi d'affari sulla base di coefficienti presuntivi, costituisce anche invito al contribuente per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.

Poiche' solamente gli Uffici delle entrate e, in via transitoria, gli Uffici distrettuali delle imposte dirette sono competenti ad avviare d'ufficio il procedimento di adesione, ne consegue che unicamente le richieste di chiarimenti inviate da detti uffici costituiscono anche invito al contribuente per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.

Pertanto, nella richiesta di chiarimenti la data di comparizione sara' fissata tenendo conto dei tempi ragionevolmente necessari per la risposta del contribuente ed il relativo esame, con la precisazione che la stessa potra' essere differita per motivate esigenze, purché tempestivamente segnalate. La richiesta di chiarimenti inviata dagli Uffici I.V.A., invece, non costituisce invito al contribuente per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.

Pertanto, qualora l'attivita' istruttoria evidenzii elementi che giustificano un accertamento o una rettifica, gli Uffici I.V.A. potranno trasmettere detti elementi agli Uffici delle imposte dirette ai sensi del comma 3 dello stesso articolo 5 o notificare direttamente al contribuente il relativo avviso di accertamento o di rettifica parziale.

Nella seconda ipotesi, il contribuente potra' presentare l'istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6, comma 2, ovvero prestare acquiescenza all'accertamento stesso e pagare, entro i termini e con le modalita' previste dall'art. 15, le somme complessivamente dovute (beneficiando così della riduzione ad un quarto delle sanzioni irrogate).

Ovviamente, la seconda ipotesi prospettata sara' privilegiata dagli Uffici I.V.A. per gli avvisi di accertamento o di rettifica relativi ai periodi di imposta per i quali e' prossimo il termine di decadenza dell'azione di accertamento.

2.4 Avvio del procedimento ad iniziativa del contribuente

Il comma 2 dell'articolo 6 prevede la possibilita' per il contribuente, al quale e' stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, di attivare il procedimento di definizione mediante la presentazione di una istanza in carta libera di accertamento con adesione.

L'istanza del contribuente, contenente l'indicazione del recapito anche telefonico, deve essere presentata all'ufficio che ha emesso l'avviso mediante consegna diretta o avvalendosi del servizio postale.

Si precisa che l'istanza deve essere presentata prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica innanzi la commissione tributaria provinciale e che l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza di accertamento con adesione.

Per i termini d'impugnazione si deve ovviamente considerare anche la

sospensione feriale, dal 1 agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

La presentazione dell'istanza da parte del contribuente produce preliminarmente l'effetto di sospendere sia i termini per l'impugnazione dell'atto davanti alla commissione tributaria provinciale sia i termini per il pagamento dell'I.V.A. dovuta ai sensi dell'art. 60, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Entrambi i termini sono infatti sospesi per un periodo di 90 giorni, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente.

Sara' cura degli uffici controllare che il contribuente, successivamente alla presentazione dell'istanza, non proceda all'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica. Infatti in tal caso, ex lege, si determina la rinuncia all'istanza di definizione, con conseguente ripresa della decorrenza dei termini gia' sospesi, anche ai fini dell'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio ai sensi dell'art. 15, primo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973.

Si evidenzia, inoltre, che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione preclude al contribuente la possibilita' di beneficiare della riduzione delle sanzioni irrogate, prevista dall'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo in commento.

Gli uffici, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza presentata dal contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento o di rettifica, formulano allo stesso un invito a comparire.

In questo caso il legislatore ha ulteriormente semplificato la modalita' di comunicazione dell'invito, avendo previsto che lo stesso possa essere formulato senza particolari formalita' a un qualsiasi recapito indicato dallo stesso contribuente nell'istanza di accertamento con adesione.

poiche' gli elementi costitutivi dell'accertamento sono contenuti nell'avviso notificato, nell'invito di cui al comma 4 dell'articolo 6 l'Ufficio deve limitarsi ad indicare il giorno e il luogo in cui il contribuente o il suo rappresentante deve presentarsi per l'instaurazione del contraddittorio.

Ovviamente, la formulazione dell'invito non comporta alcun obbligo di definizione dell'accertamento per l'ufficio, che dovra' attentamente valutare, caso per caso, l'idoneita' degli elementi forniti dal contribuente a ridimensionare l'accertamento effettuato.

Si precisa che fino all'entrata in funzione dell'Ufficio delle entrate ed alla attivazione della procedura dell'Atto unico di accertamento, il perfezionamento della definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento e determina l'inefficacia dell'avviso di accertamento o di rettifica notificato.

Si evidenzia, inoltre, che il comma 1 dell'articolo 6 prevede la possibilita' per il contribuente, nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, di chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

l'istanza deve essere inoltrata all'Ufficio delle entrate o all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette competente ad eseguire gli accertamenti con riferimento agli specifici periodi d'imposta interessati dal controllo relativamente ai quali il contribuente chiede la formulazione della proposta di accertamento.

Qualora il controllo riguardi fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'istanza deve essere inoltrata al competente Ufficio I.V.A. per i successivi adempimenti previsti nel comma 3 dell'art. 5, gia' illustrati al paragrafo 2.1 della presente circolare.

La presentazione dell'istanza di cui al comma 1 dell'articolo 6 costituisce un impulso all'attivita' di accertamento degli uffici finanziari ed e' finalizzata ad accelerare i tempi dell'eventuale definizione.

Prima di attivare il procedimento di definizione con l'invio al contribuente dell'invito di cui all'articolo 5, gli uffici dovranno esaminare gli elementi contenuti nel processo verbale di constatazione redatto a seguito degli accessi, ispezioni o verifiche effettuati nei confronti del contribuente che ha presentato l'istanza, nonche' gli altri eventuali elementi disponibili.

Nel sottolineare che l'esame dei processi verbali di verifica, con esito positivo, costituisce obiettivo prioritario per gli uffici, si precisa che per gli elementi fiscalmente rilevanti evidenziati nei processi verbali conseguenti a verifiche generali della Guardia di Finanza puo' essere utilizzato lo strumento dell'accertamento parziale di cui agli articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, fatta salva l'opportunita' di ricorrere agli ordinari strumenti di accertamento generale nelle ipotesi in cui risulti evidente la necessita' per l'ufficio di svolgere un'ulteriore, autonoma, attivita' istruttoria.

Infatti, con le innovazioni introdotte dagli articoli 2 e 3 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'istituto dell'accertamento parziale ha assunto una diversa portata non essendo piu' basato sulla limitatezza del contenuto e sull'unicita' della fonte d'impulso.

L'ampliamento delle fonti di provenienza delle segnalazioni poste a fondamento Dell'avviso di accertamento parziale e del loro contenuto, evidenziano come il tratto distintivo tra L'accertamento generale e quello parziale non sia piu' da ricercare nel contenuto proprio degli elementi comunicati All'ufficio tributario ma nella provenienza esterna degli elementi medesimi rispetto All'ufficio e dalla loro immediata utilizzabilita'.

Per quanto specificamente attiene agli elementi trasmessi dalla Guardia di Finanza, decisivo rilievo assume l'uso da parte del legislatore del generico termine segnalazioni, che in quanto tale e secondo i principi generali che regolano l'interpretazione della legge (art. 12 disp. prel.) non puo' che riferirsi ad ogni tipo di elemento, dato o notizia comunicato all'Ufficio, qualunque sia la forma documentale utilizzata (verifica generale o parziale, comunicazione epistolare, ecc.).

In sostanza, affinche' sia rispettata la ratio dell'istituto, come disciplinato dalle disposizioni attualmente in vigore, e' sufficiente che gli Uffici si limitino a trasfondere gli elementi immediatamente utilizzabili che risultano da ogni tipo di segnalazione proveniente dalla Guardia di Finanza - inclusi i verbali di constatazione redatti a seguito di verifica generale - in avvisi di accertamento parziale, demandando ad un momento successivo una eventuale piu' approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente, sulla base degli elementi istruttori autonomamente acquisibili.

D'altra parte, non confligge con la natura Dell'istituto in esame il fatto che nel corso della verifica generale sia posta in essere comunque un'attivita' istruttoria nei confronti del contribuente da parte della Guardia di Finanza; in tal caso, infatti, l'istruttoria e' compiuta da un organo diverso dall'Ufficio titolare della potesta' accertatrice, che il legislatore istituzionalmente pone in una posizione di mera cooperazione amministrativa (art. 33, terzo comma, del D.P.R. n. 600/73; art. 63, primo comma, del D.P.R. n. 633/72).

Le indicazioni fornite, oltre a rispettare i caratteri originari dell'accertamento parziale, gia' individuati nella limitatezza dell'oggetto della rettifica operata e nella mancanza di un'approfondita attivita' istruttoria da parte dell'Ufficio accertatore, mantengono fermi i criteri distintivi tra l'accertamento globale e quello parziale, restando circoscritto quest'ultimo ai casi in cui l'Ufficio si limiti a riscontrare i dati segnalati da terzi senza svolgere un'autonoma approfondita istruttoria alla quale soltanto si collegano le preclusioni ad ulteriori accertamenti di cui agli articoli 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600 e 57, ultimo comma, del D.P.R. n. 633.

2.5 Contraddittorio con il contribuente

La fase del contraddittorio con il contribuente assume, come gia' evidenziato, particolare rilevanza ai fini della completezza dell'intero iter procedimentale dell'accertamento con adesione.

Si rende necessario redigere per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione con la quale sara' dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte. Nel verbale sara' altresì precisato se il contribuente e' rappresentato, presso l'ufficio, da un procuratore generale o speciale come previsto dall'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973.

In tal caso copia della procura sara' acquisita agli atti del procedimento.

2.6 Conclusione del procedimento

Il procedimento di accertamento con adesione si conclude: a) con la redazione di un atto scritto di definizione; b) con il perfezionamento della definizione.

a) redazione dell'atto scritto

Dopo la fase del contraddittorio o contestualmente, l'ufficio competente redige in duplice esemplare l'atto di accertamento con adesione.

Tale atto deve essere sottoscritto:

- . dal contribuente o da un suo procuratore generale o speciale;
- . dal direttore dell'ufficio o da un suo delegato. Le deleghe dovranno essere espressamente conferite, di regola, a funzionari appartenenti a qualifica funzionale non inferiore all'ottava. Sono comunque fatte salve le vigenti disposizioni in materia di attribuzione di mansioni superiori.

Gli elementi essenziali dell'atto unico di definizione ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A. sono costituiti pertanto da:

- . l'indicazione, separatamente per ciascun tributo, degli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda; sara' in particolare evidenziato quanto dichiarato dal contribuente, quanto proposto in rettifica dall'ufficio e quanto definito in contraddittorio;
- . la liquidazione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni dovute in dipendenza della definizione;
- . la liquidazione delle altre somme eventualmente dovute, compreso il Contributo al Servizio Sanitario Nazionale.

b) perfezionamento della definizione

Ai fini del perfezionamento dell'adesione non e' sufficiente la sottoscrizione dell'atto scritto tra le parti interessate; infatti, come

espressamente previsto dall'art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dalla redazione dell'atto, delle intere somme dovute, ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia.

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo e, in caso di pagamento rateizzato, della prima rata, il contribuente deve far pervenire, anche tramite un suo incaricato, presso l'ufficio in cui si e' incardinato il procedimento di accertamento con adesione la quietanza o l'attestazione di pagamento e, ove dovuta, la garanzia con l'indicazione del numero delle rate prescelte.

L'ufficio, preso in carico i predetti documenti, rilascia l'esemplare dell'atto di accertamento con adesione destinato al contribuente.

L'insieme del procedimento di accertamento con adesione sara' assistito da apposita procedura automatizzata che consentira' di realizzare le singole fasi sopra descritte; in particolare sara' prevista la predisposizione degli inviti al contraddittorio, dei relativi verbali e dell'atto di adesione.

La procedura in argomento sara' oggetto di sperimentazione presso uffici pilota individuati dall'Amministrazione centrale e successivamente estesa a tutti gli uffici operativi.

Mediante la predetta procedura sara' anche assicurato un costante monitoraggio delle attivita' e dei loro esiti, anche relativamente alle somme riscosse per effetto del perfezionamento delle definizioni.

Nelle more dell'attivazione della predetta procedura automatizzata, gli uffici provvederanno a predisporre i vari atti del procedimento sulla base delle indicazioni e delle precisazioni fornite con la presente circolare.

2.7 Effetti della definizione

a) Effetti tributari

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, del decreto n. 218/97, l'accertamento definito con adesione:

- . non e' soggetto ad impugnazione da parte del contribuente;
- . non e' modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio, tranne che nelle ipotesi tassativamente previste dal comma 4 dell'art. 2 in ordine ai presupposti ed ai limiti dell'ulteriore attivita' di accertamento che vengono piu' avanti illustrati;
- . non rileva ai fini dell'ICIAP. Pertanto il reddito o il maggior reddito definito non puo' essere preso a base per l'accertamento di eventuali maggiori importi dovuti, da parte dei contribuenti, relativi alla detta imposta comunale;
- . non rileva ai fini extra tributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile e' riconducibile a quella dell'imposta sui redditi;
- . comporta la riduzione di alcune sanzioni;
- . esclude la punibilita' di gran parte dei reati tributari.

Si rammenta in primo luogo che, a norma dell'articolo 6, comma 4, qualora l'adesione sia conseguente alla notifica di un avviso di accertamento, questo perde efficacia dal momento del perfezionamento della definizione.

In ordine agli obblighi contabili dei contribuenti si osserva poi che nella nuova disciplina dell'istituto in commento non e' stata riproposta la disposizione di cui all'abrogato art. 2-bis, comma 8, del decreto-legge n. 564/94 che eliminava, a seguito della definizione, l'obbligo di conservazione delle scritture e dei documenti contabili relativi al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento, con la sola esclusione dei registri I.V.A.

La permanenza del suddetto obbligo, anche a seguito della definizione, trova fondamento nella considerazione che i documenti e le scritture contabili rilevano anche ai fini di talune attivita' di controllo dell'Amministrazione finanziaria, quale, ad esempio, lo scambio di informazioni tra Paesi diversi previsto nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. I medesimi documenti e scritture possono inoltre essere utilizzati per riscontri contabili in occasione di accertamenti nei confronti di terzi (cosiddetti "controlli incrociati"). La loro conservazione rende altresì concretamente applicabile l'eventuale, ulteriore azione accertatrice prevista dall'art. 2, comma 4, lett. a), e si pone anche a tutela dell'interesse del contribuente a contestare la fondatezza e la legittimita' del nuovo atto di imposizione.

Sempre con riguardo alle conseguenze tributarie dell'atto di adesione si precisa che la definizione non produce effetti sugli esiti dell'attivita' di controllo formale delle dichiarazioni originariamente presentate.

Infatti, l'art. 2, comma 3, prevede che le sanzioni, scaturenti dalla liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 60, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, vengano applicate nella misura ordinaria.

A tale riguardo, si precisa, altresì, che, nelle maggiori imposte dovute a seguito della definizione, non sono comprese quelle derivanti dalla suddetta attivita' di liquidazione, le quali vengono accertate e riscosse secondo le modalita' consuete.

Per quanto concerne le altre sanzioni conseguenti alla definizione

dell'accertamento con adesione, occorre operare una distinzione a seconda che la violazione constatata riguardi:

- a) il tributo oggetto dell'adesione;
- b) il contenuto della dichiarazione;
- c) la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'Ufficio.

Per le prime due tipologie di irregolarita' la sanzione si applica nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge; nel terzo caso invece, non essendoci una diretta connessione tra la violazione e l'accertamento del tributo, non trova applicazione alcuna riduzione.

Rientrano nelle violazioni concernenti i tributi 00C3u00A7 anche quelle relative agli obblighi contabili, ad eccezione dell'ipotesi prevista dall'ultimo comma, primo periodo, dell'art. 51 del D.P.R. n. 600/73, giacche' esse possono considerarsi prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento.

La stretta connessione esistente tra la violazione agli obblighi contabili e il tributo trova peraltro conferma anche nella circostanza che la misura sanzionatoria prevista dal menzionato art. 51 del D.P.R. n. 600/73 e' in qualche modo correlata all'ammontare delle imposte evase.

Si deve in proposito precisare che nei casi di evasione di imposte sui redditi superiore a cinque milioni di lire, la riduzione sanzionatoria conseguente all'accertamento con adesione deve applicarsi alla pena pecuniaria determinata in misura doppia.

Qualche incertezza potrebbe porre l'applicazione delle sanzioni in materia d'I.V.A. a seguito della definizione dell'atto di adesione, soprattutto in ordine alle esimenti ed attenuanti gia' previste dall'ordinamento vigente nella ipotesi della continuazione (art. 8, 2 comma, della legge 7/1/29, n. 4) e del cumulo materiale (art. 48, 2 comma, del D.P.R. n. 633/72).

In attesa dell'emanando decreto legislativo sul riordino delle sanzioni amministrative non penali ed alla luce soltanto delle disposizioni oggi vigenti non sembrano tuttavia sussistere motivi di incompatibilita' tra i temperamenti previsti dalla definizione concordata e gli altri possibili benefici contemplati dalla normativa in materia di I.V.A.

Infatti, sulla base di un'interpretazione logico-sistematica della normativa attualmente in vigore, si deve ritenere che le attenuazioni sanzionatorie gia' previste concorrano con quelle conseguenti alla definizione dell'atto di accertamento con adesione, in modo tale che la riduzione al quarto possa applicarsi alle sanzioni determinate tenendo conto di tutti i possibili temperamenti ordinariamente previsti.

E' appena il caso di osservare, infine, che non sono comunque riducibili le sanzioni irrogate con atto diverso da quello col quale viene definito l'accertamento dei tributi.

b) Effetti extratributari

La definizione che consegue al perfezionamento del procedimento di accertamento con adesione, costituisce, sotto il profilo degli effetti "premiali" di diritto penale, causa di esclusione della punibilita' per i reati previsti dal decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni, con esclusione dei reati previsti dall'art. 2, comma 3 e dall'art. 4 del medesimo decreto legge.

L'effetto "premierale" suddetto viene conseguito per tutti i periodi d'imposta o annualita' per i quali e' intervenuta la definizione, limitatamente ai fatti che sono stati oggetto dell'accertamento con adesione, anche con applicazione retroattiva, in deroga all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Relativamente alle ipotesi di reato non punibili, l'ufficio dara' notizia dell'intervenuta adesione all'Autorita' Giudiziaria.

Rimangono invece punibili, anche a seguito dell'accertamento con adesione, i reati piu' gravi considerati dalla legge penale tributaria ed in particolare:

- . il mancato versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, di ritenute per almeno dieci milioni di lire risultanti dalla certificazione rilasciata ai percipienti;
- . l'occultamento o la distruzione delle scritture e documenti contabili, nonche' tutte le ipotesi di falso e di frode fiscale previste dall'art. 4 del decreto legge n. 429/82.

L'art. 2, comma 3, dispone altresì che l'accertamento definito con adesione non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali la cui base imponibile e' riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Pertanto, tali contributi, compreso quello al Servizio Sanitario Nazionale, sono dovuti secondo le modalita' fissate dalla normativa relativa, in base ai maggiori imponibili scaturiti dall'accertamento definito con adesione.

Lo stesso art. 2, comma 5, ultimo periodo, dispone, tuttavia, che sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali ed assistenziali, a seguito dell'emersione del maggior imponibile accertato con l'adesione del contribuente, non sono applicabili ne' sanzioni, ne' interessi.

2.8 Esercizio dell'ulteriore attivita' accertatrice

Il perfezionamento dell'atto di adesione comporta, in via generale, la definizione dei rapporti di imposta che hanno formato oggetto del procedimento. Pertanto nella maggior parte dei casi l'accertamento con adesione avra' carattere definitivo.

L'articolo 2, comma 4, prevede tuttavia alcune limitate ipotesi in cui gli uffici, nei termini indicati dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600/73 e 57 del D.P.R. n. 633/72, possono procedere ad accertamenti integrativi di quelli gia' definiti con adesione.

Con tale disposizione il legislatore ha voluto evidentemente temperare, sulla base delle direttive della delega, l'interesse del contribuente a definire con certezza la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta, con l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni non emerse al momento dell'adesione, ovvero a proseguire l'azione accertatrice, quando l'atto posto a base della definizione abbia per sua natura effetti solo parziali.

In pratica, l'ulteriore azione accertatrice e' consentita quando:

- 1) sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e' possibile accertare un maggior reddito superiore al 50 per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire (articolo 2, comma 4, lett. a).

In questa ipotesi i presupposti che debbono congiuntamente sussistere per l'esercizio dell'ulteriore azione di accertamento sono:

- la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi;
- la possibilita' che i nuovi elementi comportino l'accertamento di un maggior reddito superiore al 50 per cento di quello definito e, comunque, non inferiore a centocinquanta milioni di lire.

Il primo presupposto e' lo stesso di quello ordinariamente previsto dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600/73 e 57 del D.P.R. n. 633/72 per gli accertamenti integrativi in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

Nel rammentare che gli elementi devono essere nuovi perche' venuti a conoscenza dell'ufficio solo successivamente all'emanazione del precedente atto impositivo, si richiama quanto gia' detto sull'argomento nelle istruzioni di servizio n. 7/1496 del 30/7/77 a proposito della necessita' di specificare nell'ulteriore atto di accertamento gli elementi sopravvenuti ed il modo in cui l'ufficio ne e' venuto a conoscenza, curando di porre in rilievo non soltanto che trattasi di fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento ma anche che non era possibile rilevarli ne' dal contenuto della dichiarazione ne' dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima.

L'altra condizione consiste nella possibilita' di superare con l'accertamento due distinte soglie, una percentuale (maggior reddito superiore al 50 per cento del definito), l'altra assoluta (maggior reddito non inferiore a centocinquanta milioni di lire).

Si precisa che il limite del 50 per cento va commisurato al "reddito definito" e non al maggior reddito definito con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale e' possibile effettuare accertamenti integrativi;

- 2) La definizione ha riguardato un accertamento parziale (art. 2, comma 4, lett. b).

Rientrano in questa ipotesi, in cui non operano i presupposti ed i limiti illustrati al punto precedente per l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, le seguenti tipologie di accertamento:

- accertamenti di cui all'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973;
- accertamenti di cui all'articolo 54, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972;

- accertamenti fondati sui parametri di cui alla legge 28 dicembre 1995, n. 549. Tali accertamenti, infatti, quando non riguardano l'intera posizione reddituale del contribuente, non pregiudicano l'esercizio di un'ulteriore attivita' accertatrice con riferimento ai redditi diversi da quelli di impresa e di lavoro autonomo professionale (articolo 3, comma 181, della legge n. 549 citata). Pertanto, solo per questi ultimi gli accertamenti integrativi soggiacciono alle condizioni di cui all'articolo 2, comma 4 lett. a);

- 3) La definizione ha riguardato esclusivamente i redditi derivanti dalla partecipazione in societa' di persone o associazioni professionali di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria (articolo 2, comma 4, lett. c).

In tale ipotesi l'ulteriore azione accertatrice potra' riguardare i redditi diversi da quelli derivanti dalla partecipazione oggetto della definizione, senza le condizioni poste dalla lett. a) del comma 4 in esame.

- 4) Successivamente alla definizione della posizione personale del socio, associato o coniuge sia stato accertato un maggior reddito nei confronti della societa' di persone, dell'associazione professionale o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria (articolo 2, comma 4, lett. d).

Secondo tale disposizione, in altre parole, qualora uno dei soci o associati o l'altro coniuge abbia definito i propri redditi con adesione all'accertamento per un periodo di imposta - senza che oggetto della definizione sia stato anche il reddito di partecipazione - l'ufficio puo' procedere all'ulteriore azione accertatrice, limitatamente al reddito di partecipazione, se viene esercitata l'azione di accertamento nei confronti dell'ente collettivo, associazione o del titolare dell'azienda coniugale. In tal caso, per l'esperibilita' dell'ulteriore azione accertatrice nei confronti del contribuente che ha precedentemente definito i propri redditi, non operano i presupposti ed i limiti previsti alla lett. a) del comma 4 dell'articolo in esame.

3. Modalita' di versamento delle somme dovute

L'articolo 8 prevede che il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di accertamento con adesione, mediante delega ad una banca autorizzata o tramite il concessionario del servizio di riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente.

E' prevista, inoltre, la possibilita' di corrispondere le somme dovute anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali se le somme dovute siano superiori a cento milioni di lire. In tal caso, il contribuente e' tenuto a prestare garanzia con le modalita' di cui all'art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, per il periodo di rateazione, aumentato di un anno.

Quanto sopra premesso, si forniscono le seguenti indicazioni e precisazioni.

3.1 Versamenti al concessionario o in banca

Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione va effettuato al concessionario o in banca, utilizzando la modulistica di seguito specificata e secondo le modalita' del decreto ministeriale 10 luglio 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 16 luglio 1996, n. 165, relativo all'istituzione dei codici-tributo per il pagamento delle somme dovute in relazione all'accertamento con adesione previsto dall'art. 2-bis del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656.

Per comodita' di consultazione, si ritiene opportuno riportare l'elencazione dei codici-tributo, gia' istituiti, nonche' dei cinque nuovi codici-tributo necessari in considerazione dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione; a fianco di ciascun codice-tributo e' riportata l'indicazione del capo, capitolo e articolo di bilancio cui devono essere riversati:

Codice-tributo	Legenda	Capo	Cap.	Art.
4453	- IRPEF e relativi interessi - accertamento con adesione	VI	1023	22
4454	- sanzioni ed altre somme dovute relativamente al codice-tributo	VI	1023	22
3453	- ILOR e relativi interessi - accertamento con adesione	VI	1025	18
3454	- sanzioni ed altre somme dovute relativamente al codice-tributo	VI	1025	18
2453	- IRPEG e relativi interessi - accertamento con adesione	VI	1024	10
2454	- sanzioni ed altre somme dovute relativamente al codice-tributo	VI	1024	10
6316	- I.V.A. e relativi interessi - accertamento con adesione	VIII	1203	5
6317	- sanzioni ed altre somme dovute relativamente al codice-tributo	VIII	1203	5
1115	- altre imposte dirette e sostitutive e relativi interessi - accertamento con adesione	VI	1171	7
1116	- sanzioni ed altre somme dovute relativamente al codice-tributo	VI	1171	7
1117	- ritenute alla fonte - accertamento con adesione	VI	1023	22
1118	- sanzioni su ritenute alla fonte - accertamento con adesione	VI	1171	8
8895	- contributo per le prestazioni del servizio sanitario nazionale - accertamento con adesione			versamento in contabilita' speciale

I contribuenti titolari di conto fiscale devono eseguire i versamenti al concessionario della riscossione competente in base al loro ultimo domicilio fiscale, utilizzando rispettivamente la distinta Mod. 21 o la delega di pagamento Mod. C, ovvero, in caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod. 31. Il versamento delle somme dovute a titolo di contributo per le prestazioni del servizio sanitario di cui al codice 8895 va effettuato, anche dai titolari di conto fiscale, utilizzando i modelli 8 e 11.

I contribuenti non piu' intestatari di conto fiscale o non intestatari devono eseguire il versamento al concessionario competente, rispettivamente, al momento della chiusura del conto fiscale ovvero in base al domicilio fiscale, utilizzando la distinta Mod. 8 o il bollettino di conto corrente postale Mod. 11, ad eccezione dei tributi di cui ai codici 1117 e 1118, per i quali vanno utilizzati i modelli 1 e 11, nonche' dei tributi di cui ai codici 6316 e 6317, per i quali si utilizzano comunque i modelli da conto fiscale

indicando il numero di conto fiscale ormai chiuso e il numero di partita I.V.A. già attribuito ed effettuando il relativo versamento al concessionario competente secondo il predetto numero di conto fiscale. Per i tributi e per il contributo per le prestazioni del servizio sanitario, dovuti dalle persone fisiche e dalle società di persone, il versamento può essere eseguito anche mediante delega alle banche, utilizzando il modello di cui al decreto ministeriale 25 settembre 1995, contraddistinto da carta bianca e grafica colore azzurro, ad eccezione dei tributi dovuti dai sostituti di imposta di cui ai codici 1117 e 1118, per i quali ultimi rimane possibile solo il versamento al concessionario.

Il periodo di riferimento da riportare sui modelli di versamento al concessionario o l'anno d'imposta da indicare sui modelli di delega bancaria, nella forma AA.AA., è l'anno per il quale si versa l'imposta. Se l'esercizio sociale coincide con l'anno solare, le ultime due cifre dell'anno cui si riferisce il versamento vanno riportate due volte; nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, vanno indicate le ultime due cifre dei due anni cui si riferisce il versamento. Sui modelli di versamento non va indicato l'Ufficio o il Centro di Servizio cui è destinata la dichiarazione dei redditi.

Si precisa che ove sia dovuto un versamento per diverse ritenute alla fonte, i diversi importi vanno tra loro sommati, in modo da effettuare un unico versamento per tutte le ritenute. Anche per il pagamento delle relative sanzioni si effettua un unico versamento, sommando i diversi importi dovuti.

Per quanto concerne le somme riscosse, si precisa che esse devono essere riversate per intero all'Erario, come previsto dall'art. 5 del già citato decreto-legge n. 564/94 e dall'art. 3, comma 216, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, con la sola eccezione delle somme riscosse con i codici 1117 e 1118, per le quali non vi è riserva all'Erario; in tal caso, per le operazioni effettuate in Sicilia, le somme riscosse vanno riversate alla cassa regionale siciliana ai corrispondenti capitoli ed articoli di bilancio della regione, salvo la quota dello 0,41 per cento del gettito relativo al codice 1117, che deve affluire al capitolo 1023, art. 22 del bilancio dello Stato. Il contributo di cui al codice 8895 va versato alle apposite contabilità speciali di giro fondi secondo la disciplina riportata nei decreti ministeriali del 22 aprile 1993, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale 28 aprile 1993, n. 99.

3.2 Pagamenti rateali e prestazione della garanzia

Nei casi di opzione per il pagamento rateale delle somme nei limiti massimi di rate previsti dall'art. 8, il contribuente deve versare entro 20 giorni dalla data di redazione dell'atto di accertamento con adesione l'importo della prima rata.

La rateazione del versamento richiede il rilascio di una delle garanzie previste dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (in titoli di Stato o in titoli garantiti dallo Stato, ovvero con fidejussione bancaria o polizza assicurativa fidejussoria).

Il giorno di pagamento della prima rata costituisce la data di riferimento per il computo trimestrale del termine relativo al pagamento delle rate successive e per l'individuazione del tasso vigente degli interessi legali.

Sugli importi delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo a quello di perfezionamento dell'atto di adesione e fino alla data di scadenza di ciascuna rata.

Gli interessi legali, computati su base giornaliera, vanno versati cumulativamente all'importo dell'imposta dovuta.

La garanzia deve essere intestata al Direttore della Direzione regionale delle entrate nella cui circoscrizione è ubicato l'ufficio presso il quale è stato redatto l'atto di accertamento con adesione. Ove il predetto atto di adesione sia stato redatto presso un Ufficio delle entrate, la garanzia deve essere intestata al Direttore di tale ufficio.

Come già precisato, il contribuente deve far pervenire la documentazione relativa alla garanzia all'ufficio presso il quale è stato redatto l'atto di accertamento con adesione entro dieci giorni dal versamento della prima rata.

Si allega uno schema tipo della polizza fidejussoria da rilasciare dalle imprese di assicurazione a garanzia della rateazione, al quale - con i dovuti adattamenti - devono conformarsi le banche nel rilascio degli atti di fidejussione (all. 1).

La garanzia va prestata per l'importo rateizzato, maggiorato degli interessi legali dovuti fino al termine della rateazione, e deve garantire il credito erariale per un anno oltre la scadenza dell'ultima rata.

Il mancato pagamento anche di una sola rata autorizza l'Amministrazione finanziaria ad escutere la garanzia per l'intero debito residuo, previo ricalcolo degli interessi dovuti.

In tal caso la Direzione regionale delle entrate o l'Ufficio delle entrate, in base alla comunicazione effettuata dall'ufficio tributario che ha rilevato l'inadempienza, con lettera motivata raccomandata A.R., inviata per

conoscenza anche al contribuente, richiede all'Ente che ha prestato la garanzia di pagare tutto il debito residuo.

L'Ente in questione, entro trenta giorni dalla data di ricevimento della richiesta di escussione della garanzia, effettua il versamento dell'intera somma dovuta direttamente alla sezione di Tesoreria provinciale dello Stato competente in base al proprio domicilio fiscale, imputando le somme ai competenti capi, capitoli ed articoli di bilancio preventivamente indicati dall'Amministrazione finanziaria. L'Ente versante compila inoltre un apposito modello ove sono indicati i dati relativi alle generalità del contribuente per conto del quale effettua il versamento, da consegnare alla Direzione regionale delle entrate o all'Ufficio delle entrate che ha richiesto l'escussione, unitamente alla quietanza rilasciata dalla sezione di Tesoreria provinciale. La Direzione regionale delle entrate o l'Ufficio delle entrate comunica i dati relativi al versamento effettuato al contribuente interessato.

Se la garanzia è stata prestata in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, la Direzione regionale delle entrate o l'Ufficio delle entrate richiede alla Cassa Depositi e Prestiti lo svincolo dei depositi tenendo conto dell'importo dovuto. Entro sessanta giorni dalla data di ricevimento della richiesta la Cassa Depositi e Prestiti, dopo aver liquidato i titoli, effettua il versamento mediante mandato di pagamento a favore della sezione di Tesoreria provinciale dello Stato, imputando l'importo dovuto ai capi, capitoli ed articoli del bilancio dello Stato, preventivamente indicati dall'Amministrazione finanziaria; l'eventuale differenza sarà restituita al titolare del deposito.

La quietanza rilasciata dalla sezione di tesoreria viene trasmessa alla Direzione regionale delle entrate o all'Ufficio delle entrate da parte della Cassa Depositi e Prestiti, che comunica, altresì, i dati relativi al soggetto depositante per il quale si è provveduto allo svincolo. La Direzione regionale delle entrate o l'Ufficio delle entrate provvede quindi a comunicare ai diversi uffici interessati e allo stesso contribuente il soddisfacimento del debito.

CAPITOLO SECONDO

ACCERTAMENTO CON ADESIONE AI FINI DELLE ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

1. Ambito di applicazione

Rispetto alle disposizioni contenute nell'art. 2-ter del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e nel relativo regolamento di attuazione, approvato con D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460, la nuova disciplina dell'accertamento con adesione ai fini delle altre imposte indirette - in vigore dal 1 agosto 1997 - comporta un ampliamento dell'ambito applicativo sul piano sia soggettivo che oggettivo.

Sotto il primo profilo è previsto che l'accertamento possa essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, mentre sotto il profilo oggettivo non è stato riproposto il riferimento al solo accertamento di valore, per cui si deve ritenere che siano suscettibili di definizione anche fattispecie non prettamente estimative.

1.1 Ambito soggettivo

Si evidenzia che, con riferimento alle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, il comma 2 dell'articolo 1 prevede che l'accertamento possa essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati.

Tale disposizione rappresenta una novità di grande rilievo rispetto a quanto previsto dal D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460, a mente del quale l'adesione doveva essere effettuata "da tutte le parti contraenti, nonché da tutti gli obbligati ...".

Il fatto che l'accertamento possa essere definito anche da uno solo degli obbligati, comporta, data la particolarità dei tributi di cui si tratta, in relazione ai quali è frequente la presenza di più obbligati, talune conseguenze, quali:

a) l'Ufficio deve inviare l'invito di cui all'articolo 11, comma 1, a tutti i soggetti obbligati, per consentire a ciascuno di partecipare al contraddittorio e di assumere le proprie autonome decisioni.

È appena il caso di ricordare che la figura del coobbligato si riscontra, sia tra più soggetti obbligati al pagamento di uno stesso tributo, sia tra più soggetti obbligati al pagamento dei tributi diversi ma al cui assolvimento sono legati ex lege da un vincolo di solidarietà.

b) La definizione chiesta e ottenuta da uno degli obbligati estingue l'obbligazione tributaria nei confronti di tutti.

Questo si verifica, sia nel caso in cui l'adesione avvenga a seguito dell'invito motivato diretto alle parti obbligate, sia nel caso in cui questa abbia luogo successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento.

Nel primo caso, peraltro, l'Ufficio non dovrà procedere ad ulteriore attività di accertamento anche nei confronti degli altri obbligati in quanto il perfezionamento dell'adesione comporta, come già detto, il soddisfacimento dell'obbligo tributario.

Nel secondo caso, e cioè ove si addivenga all'adesione anche da parte

di un solo soggetto coobbligato successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, l'articolo 12, comma 4, del provvedimento in commento dispone che il perfezionamento di tale atto comporta la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento già notificato.

E' evidente, quindi, che in tale ipotesi agli effetti estintivi dell'obbligazione tributaria, così come già rilevato nella precedente fattispecie, si somma l'ulteriore conseguenza che gli avvisi di accertamento, notificati anche agli altri coobbligati, non potranno formare oggetto di impugnativa.

c) La presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio per un periodo di 90 giorni (articolo 12, comma 2).

Quanto sopra risponde alla duplice esigenza di non favorire la formazione di un contenzioso inutile - che potrebbe essere vanificato dalla definizione dell'accertamento con adesione nei confronti di almeno uno tra i coobbligati e di tendere alla chiusura di tutte le posizioni dei soggetti destinatari della stessa obbligazione tributaria.

Va infine evidenziato che l'impugnazione dell'avviso di accertamento da parte del soggetto che abbia richiesto l'adesione comporta rinuncia all'istanza.

Pertanto, l'istanza di adesione, da chiunque presentata, ha la funzione di avviare la relativa procedura nei confronti di tutti i coobbligati, ciascuno dei quali può o meno accedere all'adesione, anche se gli effetti dell'adesione perfezionata da uno di essi si ripercuotono su tutti.

1.2 Ambito oggettivo

Agli effetti delle imposte indicate al precedente punto, l'accertamento con adesione è applicabile ogni qualvolta l'Ufficio non abbia ancora emesso l'atto di accertamento, ovvero qualora lo stesso abbia già esercitato l'azione accertatrice.

E' appena il caso di evidenziare che rientra nell'ambito applicativo dell'istituto in esame anche l'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'art. 11, comma 3, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140.

Quanto sopra in virtù del fatto che il suddetto art. 11 fa espresso rinvio, in materia di accertamento, di riscossione anche coattiva, di sanzioni, di interessi e di contenzioso, al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643.

In relazione ai rinvii in materia di accertamento che le singole leggi di imposta fanno all'imposta di registro sono da ritenere inclusi inoltre nell'ambito dell'accertamento con adesione anche gli accertamenti relativi all'imposta sostitutiva prevista all'articolo 15 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, all'imposta erariale di trascrizione prevista dalla legge 23 dicembre 1977, n. 952, all'addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione, all'imposta provinciale sulla immatricolazione di nuovi veicoli, all'addizionale provinciale dell'imposta di trascrizione.

L'accertamento con adesione riguarda tutte le ipotesi per le quali è riconosciuto agli Uffici il potere di accertamento e, pertanto, non solo per quelle di natura estimativa.

In particolare, con riferimento ai beni oggetto di valutazione (beni immobili e aziende nonché diritti reali su di essi) si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione dell'istituto in argomento i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria; essi, come è noto - esclusi dalla cosiddetta valutazione automatica basata sulla rendita iscritta in catasto - sono valutati dall'Ufficio secondo il valore venale in comune commercio.

In merito alla individuazione degli strumenti urbanistici che determinano la destinazione edificatoria di un terreno, si richiamano, in quanto applicabili, le indicazioni fornite con circolare n. 37 del 10 giugno 1986 della Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari in sede di commento all'articolo 52 del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986.

Cio' premesso, l'Ufficio, al fine della determinazione, in contraddittorio con il contribuente, del valore dell'area edificabile, terra' conto, in particolare:

- . della edificabilità risultante dalle certificazioni rilasciate dal comune competente;
- . dei valori definiti nel triennio precedente per terreni aventi le medesime caratteristiche. Si precisa in proposito che per valore definito deve intendersi quello resosi inoppugnabile ma non quello divenuto tale a seguito dell'applicazione di norme particolari quali quelle relative alle definizioni agevolate per condono;
- . della esistenza della concessione ad edificare dalla quale sia possibile dedurre tutti gli elementi atti a determinare il valore effettivo dell'area trasferita in relazione al contenuto della concessione stessa;
- . delle convenzioni comunque intercorse con il comune e dalle quali

l'edificabilita' risulti subordinata all'osservanza di particolari obblighi ed oneri.

Per quanto riguarda gli altri beni immobili si precisa che l'istituto dell'adesione si applica ai fabbricati ed ai terreni, diversi dalle aree edificabili, in relazione ai quali, essendo stato dichiarato un valore inferiore a quello determinato su base catastale, secondo le disposizioni contenute nell'articolo 52, comma 4, del citato Testo Unico del 1986 e nell'articolo 34, comma 5, del D.Lgs n. 346 del 1990, l'Ufficio abbia conservato il potere di rettifica.

In sede di contraddittorio con il contribuente, l'Ufficio terra' conto, se opportunamente documentate, di situazioni particolari quali ad esempio:

- . i valori definiti nel triennio precedente per immobili aventi le medesime caratteristiche;
- . la vetusta', il degrado e lo stato di manutenzione del fabbricato;
- . l'ubicazione dell'immobile;
- . l'eventuale stato locativo o di affittanza;
- . l'effettiva destinazione del terreno.

Per quanto attiene ai criteri di valutazione dell'avviamento delle aziende, si fa riserva di successive specifiche indicazioni.

Giova infine ricordare in materia di imposta di registro che, qualora piu' disposizioni siano contenute in un unico atto, occorrera' verificare se queste assumano autonoma rilevanza o se le stesse risultino intrinsecamente connesse le une con le altre cosi' come previsto dall'articolo 21 del Testo Unico del 1986.

Si ritiene necessario, infatti, tener conto degli effetti giuridici prodotti da ogni singola disposizione contenuta nell'atto; se da ognuna di esse derivano situazioni negoziali autonome, ciascuna disposizione cosi' individuata forma oggetto di definizione con adesione, come se fosse un atto distinto. Qualora, invece, le disposizioni contenute nell'atto derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, la definizione con adesione deve riferirsi a tutte le disposizioni. In ogni caso sono escluse le adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione.

2. Il procedimento

A norma dell'art. 10, comma 1, del decreto legislativo in commento, competente alla definizione degli accertamenti ai fini dei tributi in argomento e' l'Ufficio delle entrate.

Allo stato attuale, la suindicata regola generale e' applicabile negli ambiti territoriali per i quali sono gia' stati attivati gli Uffici delle entrate (Alessandria, Bologna, Imola, Rimini e Trapani).

Negli altri ambiti territoriali, fino a quando non entreranno in funzione i rispettivi Uffici delle entrate, la definizione dell'accertamento con adesione e' attribuita ai competenti Uffici del Registro.

Anche per quanto attiene ai tributi di cui trattasi il procedimento di accertamento con adesione viene attivato, di norma, dall'ufficio tributario tramite l'invio a tutti i soggetti obbligati di un invito a comparire nel quale vengono indicati gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce il rapporto tributario suscettibile di adesione nonche' il giorno ed il luogo della comparizione.

In ordine alle modalita' di trasmissione dell'invito, si richiamano le disposizioni contenute nel Capitolo I - paragrafo 2.3.

Pur non essendo espressamente previsto dalla norma, per garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e per consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni che saranno oggetto del contraddittorio, nell'invito saranno esplicitati, anche sinteticamente, gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'ufficio.

Nell'ipotesi in cui sia stato notificato un avviso di accertamento non preceduto dall'invito a comparire, la norma riconosce un potere di iniziativa al contribuente il quale puo' avvalersi dell'istituto dell'accertamento con adesione formulando apposita istanza in carta libera all'Ufficio tributario, indicando il proprio recapito, anche telefonico. L'istanza dovra' essere prodotta entro i termini previsti per l'eventuale impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.

A tal riguardo si ritiene opportuno richiamare quanto gia' detto in precedenza, sia circa la sospensione dei 90 giorni di cui agli articoli 6 e 12 del presente decreto legislativo, sia circa la sospensione feriale, dal 1 agosto al 15 settembre di ciascun anno, prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742. E' appena il caso di precisare che di tali sospensioni dovra' tenersi conto anche ai fini del pagamento delle imposte dovute in pendenza di giudizio, cosi' come richiesto dall'articolo 56 del citato Testo Unico del 1986 nonche' dall'articolo 40 del citato D.Lgs. n. 346 del 1990.

Ove, peraltro, dopo aver prodotto l'istanza in argomento, il richiedente impugni l'atto di accertamento, cio' comporta rinuncia all'accertamento con adesione, secondo quanto previsto dall'articolo 12, comma 2.

Tale disposizione non esclude dal procedimento con adesione gli altri

coobbligati non ricorrenti; da cio' consegue che in presenza di adesione da parte di questi ultimi, il contenzioso intrapreso verra' meno per cessata materia del contendere. In tale ipotesi l'Ufficio dovra' attivarsi per ottenere la relativa dichiarazione da parte della Commissione Tributaria e provvedere a rimborsare le somme eventualmente versate dal ricorrente in pendenza di giudizio.

Gli uffici, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza presentata dal contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento o di rettifica, formulano allo stesso un invito a comparire.

In questo caso il legislatore ha ulteriormente semplificato la modalita' di comunicazione dell'invito, avendo previsto che lo stesso possa essere formulato senza particolari formalita' a un qualsiasi recapito indicato dallo stesso contribuente nell'istanza di accertamento con adesione.

Poiche' gli elementi costitutivi dell'accertamento sono contenuti nell'avviso notificato, nell'invito di cui al comma 1 dell'articolo 12 l'ufficio deve limitarsi ad indicare il giorno e il luogo in cui il contribuente o il suo rappresentante deve presentarsi per l'instaurazione del contraddittorio.

Ovviamente, la formulazione dell'invito non comporta alcun obbligo di definizione dell'accertamento per l'ufficio, che dovra' attentamente valutare, caso per caso, l'idoneita' degli elementi forniti dal contribuente a ridimensionare l'accertamento effettuato.

La fase del contraddittorio con il contribuente assume, come gia' evidenziato, particolare rilevanza ai fini della completezza dell'intero iter procedimentale dell'accertamento con adesione.

Si rende necessario redigere per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione con la quale sara' dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte. Nel verbale sara' altresì precisato se il contribuente e' rappresentato, presso l'ufficio, da un procuratore generale o speciale.

In tal caso copia della procura sara' acquisita agli atti del procedimento.

Per quanto riguarda l'atto di accertamento con adesione e gli adempimenti successivi, l'art. 13 del provvedimento in esame rinvia agli articoli 7, 8 e 9, per cui devono considerarsi valide, in quanto compatibili, le indicazioni fornite relativamente alle imposte sui redditi e all'I.V.A.

Si richiama in particolare l'attenzione sulla necessita' di motivare adeguatamente l'atto di accertamento con adesione e di acquisire tutti i documenti eventualmente prodotti dal contribuente.

Si precisa, che fino al 31 dicembre 1997, i pagamenti devono essere eseguiti presso il competente Ufficio del Registro o Ufficio delle entrate, ove istituito.

3. Effetti della definizione

L'atto di adesione comporta l'obbligo per il contribuente di assolvere tutti i tributi per i quali, a seguito della definizione della base imponibile con l'adesione, risulti essere obbligato.

Così, nel caso di definizione di valore inerente a una compravendita da parte dell'acquirente, quest'ultimo dovra' corrispondere le maggiori imposte di registro ipotecaria e catastale; nel caso di definizione del valore relativa ad una successione da parte di un solo erede, quest'ultimo dovra' corrispondere l'imposta sulle successioni, nonche' le imposte ipotecarie, catastale, l'INVIM o l'imposta sostitutiva di quella sull'incremento di valore degli immobili.

La definizione dell'accertamento operata dal contribuente ha, peraltro, effetto per tutti i tributi in argomento relativamente a tutti i beni ed i diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione, con conseguente preclusione, per l'Ufficio tributario, così come per il contribuente, di ogni ulteriore contestazione in ordine ai rapporti tributari definiti.

La definitivita' dell'accertamento non preclude all'Ufficio la possibilita' di modificare un'eventuale erronea liquidazione dell'imposta.

La definizione per adesione comporta, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del provvedimento in esame, anche con riferimento ai tributi di cui si tratta, la riduzione delle sanzioni ad un quarto del minimo previsto dalla legge.

In ogni caso sono dovuti gli interessi.

CAPITOLO TERZO

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Nel riformulare, con l'articolo 14, comma 1, il testo dell'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il legislatore delegato ha apportato alcune modifiche all'istituto della conciliazione giudiziale, e precisamente:

- . e' prevista la possibilita' di pagare le somme dovute anche in forma rateale, con prestazione di idonea garanzia;
- . la conciliazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute, nei termini e con le modalita' ivi previste;
- . e' stata eliminata la disposizione secondo la quale "la conciliazione,

comunque, non da' luogo alla restituzione delle somme gia' versate all'ente impositore";

. e' stata rideterminata la misura delle sanzioni amministrative dovute a seguito di conciliazione.

Inoltre, il comma 2 del citato art. 14, demanda al dirigente dell'ufficio del Ministero delle finanze il compito di predeterminare le condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta conciliativa.

Le innovazioni rendono necessario fornire le istruzioni di seguito riportate, ferma restando, per le parti dell'istituto non modificate, quelle impartite con le circolari n. 98/E del 23 aprile 1996 e n. 291/E del 18 dicembre 1996.

1. Ambito di applicazione

Possono formare oggetto dell'accordo conciliativo tutte le controversie tributarie, purché si trovino nella fase processuale del primo grado del giudizio, cioè pendenti, al momento dell'accordo, dinanzi alle commissioni tributarie provinciali.

L'accordo non può intervenire oltre la prima udienza.

2. Modalità di pagamento delle somme dovute in dipendenza dell'accordo conciliativo

Condizione indispensabile per il perfezionamento dell'accordo conciliativo è il pagamento, nel termine prescritto, delle somme dovute in relazione all'accordo stesso.

Con il decreto legislativo n. 218 è stato disposto che tali somme possono essere versate, oltre che in un'unica soluzione, anche in forma rateale analogamente a quanto previsto per l'accertamento con adesione.

Il versamento dell'intera somma o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di redazione del processo verbale di conciliazione oppure, nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza di cui al comma 5 del riformulato art. 48, da quella della comunicazione del decreto presidenziale di estinzione.

Se il pagamento avviene in forma rateale, sugli importi delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo a quello di redazione del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto presidenziale di estinzione del giudizio, e fino alla data di scadenza di ciascuna rata.

Per le modalità di versamento delle somme dovute, effettuato sia in unica soluzione che in forma rateale, continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nell'art. 5 del Regolamento recante norme sulla conciliazione giudiziale di cui al D.P.R. 28 settembre 1994, n. 592.

Per comodità di consultazione, si riportano qui di seguito i codici-tributo e le relative legende con l'indicazione del capitolo e dei relativi articoli di bilancio cui devono affluire le somme riscosse:

Codice-tributo	Legenda	Capo	Cap.	Art.
4452	IRPEF e relativi interessi - Conciliazione	VI	1171	1
2452	IRPEG e relativi interessi - Conciliazione	VI	1171	2
3452	ILOR e relativi interessi - Conciliazione	VI	1171	3
1114	Altre imposte dirette e sostitutive e relativi interessi - Conciliazione	VI	1171	4
1652	Soprattasse e pene pecuniarie - Conciliazione	VI	1171	5
8894	Contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale e relativi interessi e sanzioni - Conciliazione	versamento in contabilità speciale		

Le somme relative al codice-tributo 8894 vanno versate alle apposite contabilità speciali di giro fondi secondo la disciplina dei decreti ministeriali del 22 aprile 1993, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale 28 aprile 1993, n. 99, mentre le entrate relative agli altri codici-tributo sono riversate per intero all'Erario come previsto dall'art. 5 del decreto-legge n. 564/94 e dall'art. 3, comma 216, della citata legge 662/96.

Il versamento delle somme dovute per la conciliazione delle controversie tributarie è effettuato al concessionario della riscossione competente secondo il domicilio fiscale del contribuente al momento del versamento, utilizzando la distinta di versamento mod. 8, modulare F., riscossione n. 8 o il bollettino di conto corrente postale n. 11, ovvero, per i tributi dovuti dalle persone fisiche e dalle società di persone, mediante delega alle banche, utilizzando la delega di pagamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 25 settembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 1995.

L'anno di imposta da indicare sui predetti modelli è quello per il quale è sorta la contestazione da indicare nella forma AA.AA. Sui modelli di versamento non va indicato l'Ufficio o il Centro di servizio cui è destinata la dichiarazione dei redditi.

Per i tributi diversi dalle imposte sul reddito, come stabilito dall'art. 5, comma 8, del già citato D.P.R. n. 592/94, i versamenti delle somme dovute sono effettuati secondo le disposizioni previste da ciascuna legge di imposta.

Per i pagamenti rateali e la prestazione della garanzia, si richiamano, in quanto compatibili, le indicazioni contenute nel Capitolo primo, paragrafo 3.2, della presente circolare.

3. Estinzione del giudizio

Nell'ipotesi di conciliazione in udienza, disciplinata dal comma 3 del riformulato art. 48, gli Uffici avranno cura di informare il contribuente che, per l'estinzione del giudizio, si rende necessaria la tempestiva consegna, di copia dell'attestazione del versamento eseguito (intero importo, ovvero prima rata) unitamente alla garanzia prestata. Sulla base di tale documentazione, l'Ufficio verificherà la regolarità del versamento e della garanzia ed avrà cura di depositare copia della documentazione medesima presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

Nei casi di mancato od insufficiente pagamento della prima o unica rata, nonché di mancata prestazione dell'idonea garanzia nell'ipotesi di rateizzazione, l'Ufficio avrà cura di informare di tali inadempimenti il giudice tributario, al fine della prosecuzione del giudizio.

Nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, il comma 5 del riformulato art. 48 in esame prevede che la dichiarazione di estinzione del giudizio abbia luogo con decreto del presidente della commissione, previa verifica della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità dell'accordo conciliativo. Detta dichiarazione interviene precedentemente al pagamento delle somme dovute per il perfezionamento dell'accordo stesso e alla prestazione della eventuale garanzia.

E' evidente che in tale delicata situazione processuale potrebbe configurarsi la necessità di riattivare il processo nei casi di mancato perfezionamento della conciliazione.

Pertanto, gli Uffici dovranno porre la massima cura nell'accertare il regolare assolvimento degli adempimenti suddescritti, proponendo, in difetto, tempestivo reclamo avverso il decreto presidenziale di estinzione, ai sensi dell'art. 28 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

4. Restituzione di somme già versate

Il testo del riformulato art. 48 non contiene più la disposizione secondo la quale la conciliazione non dà, comunque, luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore.

Tale previsione legislativa, oltre ad incentivare il ricorso alla conciliazione, consente l'estensione dell'istituto anche alle controversie in materia di rimborsi.

5. Sanzioni amministrative dovute a seguito di conciliazione

Con l'articolo 14 in esame è stata rideterminata la misura delle sanzioni amministrative dovute a seguito dell'intervenuto accordo conciliativo.

Il legislatore, infatti, ha disposto che in caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogate.

Si precisa che ai fini della determinazione delle "somme irrogate", le sanzioni correlate al tributo devono essere ricalcolate in ragione dell'ammontare del tributo medesimo risultante dalla conciliazione.

6. Compiti del dirigente dell'Ufficio del Ministero delle finanze

Il comma 2 del citato art. 14 ha introdotto all'art. 37 del decreto legislativo n. 545 del 1992, concernente l'attività di indirizzo agli Uffici periferici, il comma 4-bis, che attribuisce al dirigente dell'Ufficio del Ministero delle finanze che è parte nel giudizio tributario, il compito di predeterminare le condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta conciliativa.

Considerato che nel procedimento conciliativo fuori udienza tale compito viene svolto dal direttore dell'ufficio, per la conciliazione in udienza il direttore medesimo provvederà ad impartire le necessarie istruzioni al funzionario eventualmente delegato.

CAPITOLO QUARTO

SANZIONI APPLICABILI NEL CASO DI OMESSA IMPUGNAZIONE

L'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, introduce una disciplina unitaria ai fini della riduzione delle sanzioni irrogate con gli avvisi di accertamento o di liquidazione, in caso di definizione per mancata impugnazione da parte dei contribuenti.

In considerazione della sua natura eminentemente procedimentale, la disposizione in commento è applicabile anche ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo (1 agosto 1997) e, quindi, agli avvisi di accertamento o di liquidazione per i quali, alla predetta data, non erano scaduti i termini per la proposizione dei ricorsi.

Conseguentemente, relativamente ai predetti avvisi, non sono più applicabili le disposizioni espressamente o implicitamente abrogate con l'art. 17 del decreto legislativo in esame, e precisamente:

. i commi 2 e 3 dell'articolo 5 del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito con modificazioni, dalla legge 27 giugno 1990, n. 165, riguardanti la definizione delle pendenze tributarie in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, di ammontare complessivo fino a 5 milioni;

- . il quarto comma dell'articolo 54 del D.P.R. n. 600 del 1973, riguardante la riduzione al 50 per cento delle sanzioni in caso di rinuncia all'impugnazione dell'accertamento in materia di imposte sui redditi;
- . il secondo comma dell'articolo 71 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, limitatamente alla previsione della riduzione delle pene pecuniarie ad un sesto del massimo in caso di mancata impugnazione o di rinuncia al ricorso proposto prima della decisione della commissione tributaria provinciale;
- . il terzo comma dell'articolo 50 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, riguardante la riduzione della pena pecuniaria ad un sesto del massimo in caso di mancata impugnazione o di rinuncia al ricorso.

In calce ai nuovi avvisi di accertamento o di liquidazione, l'ufficio dovrà apporre la seguente dicitura: "Ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, le sanzioni irrogate sono ridotte ad un quarto qualora il presente atto non venga impugnato, non sia presentata istanza di accertamento con adesione e si provveda al pagamento, entro il termine per la proposizione del ricorso, delle somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente secondo le disposizioni dell'art. 8, comma 2, del citato decreto legislativo".

Nell'ipotesi in cui con l'avviso di accertamento vengano irrogate sanzioni per le quali non compete la riduzione ad un quarto, tale circostanza sarà opportunamente evidenziata nell'avviso stesso.

1. Ambito d'applicazione e condizioni

La norma prevede la riduzione ad un quarto delle sanzioni irrogate dai competenti uffici con gli avvisi di accertamento o di liquidazione dei tributi non impugnati:

- . per le violazioni concernenti il tributo in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto e per quelle relative al contenuto delle dichiarazioni;
- . per l'insufficiente dichiarazione di valore agli effetti dell'imposta di registro;
- . per l'omessa o tardiva dichiarazione della successione o di quella sostitutiva, nonché per l'incompletezza e l'infedeltà della dichiarazione della successione o di quella sostitutiva o integrativa. In proposito, si osserva che, sebbene la norma faccia riferimento all'art. 50 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, tuttavia il senso complessivo della disposizione in commento induce a ritenere che la predetta riduzione si applichi anche ai casi disciplinati dall'art. 51 dello stesso decreto legislativo.

La predetta riduzione compete qualora siano rispettate tutte le condizioni espressamente previste dall'articolo 15; pertanto, è necessario che il contribuente:

- . rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento;
- . rinunci a presentare l'istanza di accertamento con adesione contemplata dall'articolo 6, comma 2, e dall'articolo 12, comma 1; in proposito, si precisa che la formulazione dell'istanza di cui all'articolo 6, comma 1, non preclude la possibilità di usufruire delle riduzioni previste nell'articolo 15;
- . provveda a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenendo conto della riduzione delle sanzioni.

Si evidenzia che nei termini per la proposizione del ricorso deve essere considerata la sospensione feriale, dal 1 agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

2. Modalità di versamento delle somme dovute

Con decreto del Ministro delle finanze, in corso di perfezionamento, sono stabilite le modalità di versamento delle somme dovute per mancata impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione, da effettuarsi entro il termine per la proposizione del ricorso.

Relativamente alle imposte sui redditi sono previsti i seguenti codici tributo:

- 4455 IRPEF e relativi interessi - art. 15 DLG 19/6/97, n. 218
- 4456 Sanzioni e altre somme dovute relativamente al codice-tributo 4455
- 3455 ILOR e relativi interessi - art. 15 DLG 19/6/97, n. 218
- 3456 Sanzioni e altre somme dovute relativamente al codice-tributo 3455
- 2455 IRPEG e relativi interessi - art. 15 DLG 19/6/97, n. 218
- 2456 Sanzioni e altre somme dovute relativamente al codice-tributo 2455
- 1661 Altre imposte dirette e sostitutive e relativi interessi - art. 15 DLG 19/6/97, n. 218
- 1662 Sanzioni e altre somme dovute relativamente al codice-tributo 1661
- 8896 Contributo per le prestazioni del servizio sanitario e relativi interessi e sanzioni - art. 15 DLG 19/6/97, n. 218

Il versamento è effettuato, per ciascun anno definito, al concessionario della riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente o mediante delega alle banche, utilizzando rispettivamente la distinta mod. 21 o la delega di pagamento mod. C., ovvero,

in caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino mod. 31. I contribuenti non intestatari o non piu' intestatari di conto fiscale eseguono il versamento al concessionario competente in base all'ultimo domicilio fiscale, ovvero al concessionario competente al momento della chiusura del conto fiscale, utilizzando la distinta mod. 8 o il bollettino di conto corrente postale mod. 11 nonche', per i tributi dovuti dalle persone fisiche e dalle societa' di persone, anche mediante delega alle banche, utilizzando il modello di cui al decreto ministeriale 25 settembre 1995, contraddistinto da carta bianca e grafica colore azzurro.

Il versamento delle somme dovute a titolo di contributo per le prestazioni del servizio sanitario e relativi interessi e sanzioni va effettuato utilizzando i predetti modelli 8 e 11 o la delega di pagamento di cui al gia' citato decreto ministeriale 25 settembre 1995.

Sui modelli 8 e 11, nonche' sul modello di cui al decreto 25 settembre 1995, non va indicato l'ufficio o il centro di servizio cui e' destinata la dichiarazione dei redditi.

Il periodo di riferimento da riportare sui modelli di versamento o l'anno di imposta da indicare sui modelli di delega bancaria e' l'anno per il quale si e' definito l'accertamento.

Le somme riscosse, con esclusione di quelle di cui al codice 8896, al netto delle commissioni spettanti, sono versate dal concessionario della riscossione ovvero dalla banca, al Capo VI, ai seguenti capitoli e articoli di bilancio:

Codice tributo	Capitolo	Articolo
4455	1023	24
4456	1023	24
3455	1025	19
3456	1025	19
2455	1024	11
2456	1024	11
1661	1171	7
1662	1171	7

I concessionari della riscossione che operano nel territorio della Regione Sicilia devono versare, al netto delle commissioni spettanti, all'ufficio provinciale della cassa regionale siciliana le somme riscosse a titolo di IRPEF (codici-tributo 4455 e 4456) e di IRPEG (codici-tributo 2455 e 2456), gia' al netto delle quote, rispettivamente, dello 0,41 per cento e del 3,41 per cento, di spettanza dell'Erario/Stato nonche', per le somme riscosse a titolo di ILOR (codici-tributo 3455 e 3456), una quota pari al 12,60 per cento, diminuita di una quota del 4,10 per cento, da versare all'Erario/Stato, unitamente alla quota del 87,40 per cento del gettito.

Le banche che operano in Sicilia devono versare, al netto delle commissioni spettanti, all'Ufficio provinciale della cassa regionale siciliana le somme riscosse a titolo di IRPEF (codici-tributo 4455 e 4456), gia' al netto della quota dello 0,41 per cento di spettanza dell'Erario/Stato, nonche', per le somme riscosse a titolo di ILOR (codici-tributo 3455 e 3456), una quota pari al 12,60 per cento, diminuita di una quota del 4,10 per cento da versare all'Erario/Stato, unitamente alla quota di spettanza dell'87,40 per cento del gettito.

Le somme relative ai codici-tributo 1661 e 1662, per le operazioni effettuate in Sicilia, vanno riversate per intero alla cassa regionale siciliana al capitolo ed articolo corrispondente al capitolo 1171, art. 7, del bilancio dello Stato.

Le somme relative al codice-tributo 8896 vanno versate alle apposite contabilita' speciali di giro fondi secondo la disciplina dei decreti ministeriali del 22 aprile 1993, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale 28 aprile 1993, n. 99.

L'importo delle sanzioni di cui ai codici-tributo 4456, 3456, 2456 e 1662 va imputato in ragione dell'80 per cento ai rispettivi capitoli e articoli di bilancio, mentre il rimanente 20 per cento va versato al capitolo 2326. Per le operazioni eseguite in Sicilia una quota pari al 20 per cento del gettito di competenza della regione va imputata al capitolo 2326 del bilancio dello Stato.

Relativamente all'imposta sul valore aggiunto, all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni, i versamenti delle somme dovute per mancata impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione devono essere effettuati secondo le disposizioni previste da ciascuna legge di imposta.

2.1 Pagamenti rateali e prestazione della garanzia

Il comma 2 dell'art. 15 rende applicabili le disposizioni dell'articolo 8, commi 2 e 3, riguardanti la possibilita' di corrispondere le somme complessivamente dovute anche ratealmente, con prestazione di garanzia per il periodo di rateazione, aumentato di un anno.

Nel sottolineare il diverso termine previsto per il versamento della prima rata (entro il termine per la proposizione del ricorso), si rinvia alle indicazioni riportate nel Capitolo primo, paragrafo 3.2, della presente circolare, in quanto compatibili.

CAPITOLO QUINTO

CONTROLLI SULLA BASE DELLA COPIA DELLE DICHIARAZIONI

L'articolo 16 prevede che qualora successivamente all'accertamento le dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto risultino difformi dalle copie acquisite nel corso dell'attività di controllo ovvero ne risulti omessa la presentazione, gli Uffici procedono all'accertamento e alla liquidazione delle imposte dovute e possono integrare, modificare o revocare gli atti già notificati, nonché irrogare o revocare le relative sanzioni.

Da tale disposizione si evince come gli Uffici possano effettuare gli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto sulla base della copia delle dichiarazioni in possesso dei contribuenti.

Tale circostanza consente, quindi, agli Uffici di notificare gli avvisi di accertamento o di definire gli accertamenti con adesione sulla base degli esiti dei controlli effettuati con riferimento anche alle annualità più recenti, per le quali non sono ancora tecnicamente disponibili le dichiarazioni presentate dai contribuenti.

La soluzione adottata dal legislatore delegato è finalizzata ad assicurare l'immediata accelerazione delle attività di accertamento e di riscossione dei tributi, ancor prima dell'operatività delle nuove modalità di presentazione e di trasmissione telematica delle dichiarazioni previste dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Per quanto riguarda l'acquisizione delle copie delle dichiarazioni in possesso del contribuente nel corso delle attività istruttorie, si richiamano le disposizioni impartite con circolare n. 124/E del 7 maggio 1997.

Contestualmente all'accertamento gli uffici procederanno al controllo formale delle dichiarazioni acquisite in copia ed alla liquidazione delle relative imposte dovute, ai sensi e per gli effetti degli articoli 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 60, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, comunicandone gli esiti al Centro di servizio competente.

Inoltre, la norma prevede la possibilità di integrare, modificare o revocare gli atti di accertamento già notificati, ivi compresi gli atti di definizione dell'accertamento con adesione, nella ipotesi in cui, successivamente all'accertamento, le dichiarazioni presentate risultino difformi dalle copie acquisite nel corso delle attività di controllo ovvero ne risulti omessa la presentazione.

Sarà pertanto cura degli uffici tenere in evidenza gli accertamenti effettuati sulla base delle predette copie al fine di operare i necessari riscontri, entro i termini previsti dagli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, con gli originali in possesso dell'Amministrazione.

L'articolo 16 prevede inoltre che la conservazione della copia delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto è obbligatoria, oltre che per i soggetti che devono tenere le scritture contabili, anche per i soci o associati di società o associazioni di cui all'art. 5 del T.U.I.R. e per il coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle disposizioni di legge e sull'osservanza delle presenti istruzioni, imprimendo il massimo e costante impulso all'attività degli uffici.

La presente circolare sarà trasmessa alle Direzioni Regionali delle entrate, agli Uffici delle entrate, agli Uffici distrettuali delle imposte dirette, agli Uffici I.V.A., agli Uffici del Registro ed ai Centri di servizio esclusivamente in via telematica attraverso il servizio di DOCUMENTAZIONE TRIBUTARIA.

Allegato 1

POLIZZA FIDEJUSSORIA A GARANZIA DELLA RATEAZIONE DELLE SOMME DOVUTE A SEGUITO DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE O DI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE O PER OMESSA IMPUGNAZIONE

(decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218)

PREMESSO

- che la Ditta u00BA _____, con sede in _____, codice fiscale n. _____, partita I.V.A. _____ (in seguito denominata "Contraente"), a seguito di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale o per omessa impugnazione di avviso di accertamento o di liquidazione e' debitrice nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di L. _____ (lire _____);
- che le somme dovute possono essere versate ratealmente, in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di 12 rate trimestrali di pari importo se le somme dovute superano lire 100 milioni;
- che l'importo della prima rata deve essere versato entro 20 giorni dalla data di redazione dell'atto di accertamento o del processo verbale di conciliazione o entro 60 giorni dalla data di notifica dell'avviso di accertamento o di liquidazione nel caso di omessa impugnazione, e che lo stesso versamento e' stato effettuato il _____;
- che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi

al saggio legale, calcolati nella misura vigente alla data di perfezionamento dell'accertamento con adesione o della conciliazione giudiziale o dell'eseguito pagamento della prima rata nel caso di omessa impugnazione di avviso di accertamento o di liquidazione;

- che per il versamento di tali somme, pari alle singole rate successive alla prima ed ai relativi interessi di rateazione, il Contraente e' tenuto a prestare garanzia, anche a mezzo polizza fidejussoria, per l'intero periodo di rateazione del detto importo aumentato di un anno;

CIO' PREMESSO

La Societa' _____ (in seguito denominata "Societa'"), autorizzata all'esercizio del ramo cauzione con decreto/provvedimento(*) del _____, pubblicato nella G.U. n. _____ del _____, e quindi in regola con il disposto della legge 10 giugno 1982, n. 348, domiciliata in _____, con la presente polizza

si costituisce fidejussore del Contraente

- il quale accetta per se' e per i propri successori ed aventi causa, dichiarandosi con questi solidalmente tenuto per le obbligazioni derivanti dal presente contratto - a favore dell'Amministrazione finanziaria, alle condizioni che seguono, per il pagamento degli importi sotto specificati e per il periodo di rateazione aumentato di un anno:

a) somme dovute dal Contraente L . _____
b) rata versata in contanti L . _____
c) sub-totale (a-b) (esposizione del Contraente) L . _____
d) interessi complessivi di rateazione L . _____
e) totale (importo massimo complessivo garantito) L . _____
da versare in ulteriori n. _____ rate trimestrali, con scadenza la prima il _____ e l'ultima il _____.

LIQUIDAZIONE DEL PREMIO

Premio Totale

Ai fini della determinazione del premio, la presente polizza ha durata dal _____ al _____

Fatto in quattro esemplari ad un solo effetto, in _____ il _____

il pagamento dell'importo di L. _____ dovuto alla firma della presente polizza, e' stato effettuato per mani del sottoscritto oggi _____ alle ore _____ in _____

L'AGENTE O ESATTORE

(*) decreto del Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato ovvero provvedimento dell'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo (ISVAP)

CONDIZIONI GENERALI

A) Condizioni che regolano il rapporto tra la Societa' e l'Amministrazione finanziaria

Art. 1 - Oggetto della garanzia - la Societa' garantisce all'Amministrazione finanziaria, per il periodo di tempo indicato all'art. 2 e fino alla concorrenza dell'importo massimo complessivo garantito, la regolare corresponsione alle singole scadenze delle rate dovute dal Contraente ai sensi di quanto previsto in premessa e comprensive dei rispettivi interessi.

Art. 2 - Durata della garanzia - la garanzia prestata con la presente polizza a favore dell'Amministrazione finanziaria ha validita' dalla data in cui e' stato effettuato il versamento della prima rata indicato in premessa - cioe' dal _____ - e per l'intero periodo della rateazione, aumentato di un anno.

Decorso il termine di cui al comma precedente, la garanzia cessa automaticamente ad ogni effetto.

Art. 3 - Avviso di sinistro - Pagamento - Qualora il Contraente non abbia effettuato il pagamento anche di una sola rata, l'Amministrazione finanziaria, con lettera motivata raccomandata A.R., inviata per conoscenza anche al Contraente, puo' richiedere alla Societa' il versamento di tutta la residua somma dovuta - previo ricalcolo degli interessi di cui in premessa eventualmente non maturati - e la Societa' provvedera', senza eccezioni, al pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della richiesta stessa.

Art. 4 - Rinuncia alla preventiva escussione - La Societa' rinuncia espressamente al beneficio della preventiva escussione del Contraente di cui all'art. 1944 cod. civ.

Art. 5 - Surrogazione - La Societa' e' surrogata, nei limiti delle somme pagate, all'Amministrazione finanziaria in tutti i diritti, ragioni ed azioni di questo verso il Contraente, i suoi successori ed aventi causa a qualsiasi titolo.

L'Amministrazione finanziaria facilitera' le azioni di recupero, fornendo alla Societa' tutti gli elementi utili in suo possesso.

Art. 6 - Rinvio - Per tutto quanto non espressamente regolato dalla presente polizza e dalle sue eventuali appendici, si applicano le disposizioni di legge in materia di contratti di assicurazione e di fidejussione, alle quali le parti integralmente si riportano.

Art. 7 - Forma delle comunicazioni alla Societa' - Tutti gli avvisi,

comunicazioni e notificazioni alla Societa' in dipendenza della presente polizza devono essere fatti per mezzo di lettera raccomandata indirizzata alla Direzione generale della Societa' od alla Agenzia alla quale e' assegnata la polizza.

Art. 8 - Foro competente - In caso di controversie fra la Societa' e l'Amministrazione finanziaria e' competente esclusivamente l'Autorita' giudiziaria del luogo ove ha sede l'Amministrazione finanziaria stessa.

B) Condizioni generali che regolano il rapporto tra la Societa' e il Contraente

Art. 9 - Premio - Il premio indicato in polizza e' dovuto in via anticipata ed in unica soluzione. In caso di minor durata il premio versato resta integralmente acquisito alla Societa'.

Art. 10 - Rivalsa - Il Contraente ed i suoi successori ed aventi causa si obbligano a rimborsare alla Societa', a semplice richiesta, quanto dalla stessa pagato all'Amministrazione finanziaria, oltre alle tasse, bolli, diritti di quietanza ed interessi, rinunciando fin da ora ad ogni eventuale eccezione in ordine all'effettivo pagamento, comprese le eccezioni di cui all'art. 1952 cod. civ..

Art. 11 - Rivalsa delle spese di recupero - Gli oneri di qualsiasi natura che la Societa' dovra' sostenere per il recupero delle somme versate o comunque derivanti dalla presente polizza sono a carico del Contraente.

Art. 12 - Controgaranzia - Nei casi previsti dall'art. 1953 cod. civ., la Societa' puo' pretendere che il Contraente provveda a costituire in pegno contanti o titoli ovvero presti altra garanzia idonea a consentire il soddisfacimento dell'azione di regresso.

Art. 13 - Imposte e tasse - Le imposte e le tasse, i contributi e tutti gli oneri stabiliti per legge, presenti e futuri, relativi al premio, agli accessori, alla polizza ed agli atti da essa dipendenti sono a carico del Contraente anche se il pagamento ne sia stato anticipato dalla Societa'.

Art. 14 - Rinvio - Per tutto quanto non espressamente regolato dalla presente polizza e dalle sue eventuali appendici, si applicano le disposizioni di legge in materia di contratti di assicurazione e di fidejussione, alle quali le parti integralmente si riportano.

Art. 15 - Forma delle comunicazioni alla Societa' - Tutti gli avvisi, comunicazioni e notificazioni alla Societa' in dipendenza della presente polizza devono essere fatti per mezzo di lettera raccomandata indirizzata alla Direzione della Societa' od alla Agenzia alla quale e' assegnata la polizza.

Art. 16 - Foro competente - In caso di controversie fra la Societa' ed il Contraente e' competente esclusivamente l'Autorita' giudiziaria del luogo ove ha sede la Direzione della Societa'.

IL CONTRAENTE

LA SOCIETA'

Agli effetti degli articoli 1341 e 1342 cod. civ., il sottoscritto dichiara di approvare specificamente le disposizioni degli articoli seguenti delle Condizioni generali:

Art. 10 - (Rinuncia ad opporre eccezioni, comprese quelle di cui all'art. 1952 cod. civ.)

Art. 12 - (Facolta' della Societa' di chiedere una controgaranzia)

Art. 16 - (Deroga alla competenza territoriale)

IL CONTRAENTE