



## Strumenti deflattivi del contenzioso e adesione ai pvc Profili critici

di Piergiorgio Valente e Roberto Betti

L'ordinamento prevede una serie di strumenti mirati a prevenire il contenzioso tributario - accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, adesione ai processi verbali di constatazione - che sono strutturati in forme diverse e consentono il perseguimento di obiettivi diversi. Essi tuttavia non sempre appaiono efficaci. In particolare, l'istituto dell'adesione ai pvc, comportando la totale accettazione della pretesa impositiva, appare, così come oggi disciplinato, di discutibile applicabilità, non consentendo un adeguato contraddittorio e comprimendo il diritto alla difesa.

### 1. Premessa

Negli ultimi tempi (e non solo) uno degli obiettivi che il legislatore tributario ha cercato di perseguire è stato quello di introdurre **strumenti deflattivi del contenzioso** al fine di prevenirne l'insorgenza o di stroncarne il decorso.

Crediamo che siano ben noti i motivi per cui il contenzioso tributario nel nostro paese (forse invidioso dei difetti delle giurisdizioni "maggiori") abbia mostrato insieme una pachidermica lentezza - giustificata solo in parte dal numero dei procedimenti - e una povertà di contenuti, provocati, a nostro avviso, da una serie perversa di fattori patologici, tutti operanti univocamente nel senso di rendere qualitativamente mediocre e temporalmente inefficiente la giustizia tributaria.

Proviamo ad indicare i principali molto sommarariamente, anche se su ciascuno di essi si potrebbe scrivere un piccolo trattato.

#### *Giurisdizione non professionale*

Il giudice tributario è un giudice non professionale, sia in senso "carrieristico", sia in senso contenutistico; sotto il primo aspetto, anche i **giudici tributari** che provengono dalla magistratura ordinaria o dalle giurisdizioni speciali meritano questa qualifica: sotto il profilo della **carriera**, l'incarico di giudice tributario nulla aggiunge (in termini di anzianità e di qualificazione in senso lato) al loro percorso professionale, né è valutato da alcuno per le sue *performance* qualitative e quantitative in tale settore (ammesso che ciò avvenga nel settore di provenienza); sotto il secondo aspetto, manca anche ai giudici tributari togati (a meno che non appartenga "casualmente" al loro patrimonio culturale personale) un decoroso livello minimo **conoscenze di diritto tributario e di materie strettamente connesse** (tra tutte, conoscenza dei bilanci, delle operazioni societarie, del diritto e della prassi tributaria, contrattualistica, diritto internazionale e convenzionale), oggi assolutamente necessario per prestare il servizio "giustizia" in modo adeguato alla mutata e sempre più evoluta realtà economica e giuridica della società attuale.

Queste considerazioni valgono a maggior ragione per i giudici non togati, tranne - in taluni casi - per gli appartenenti a talune categorie professionali, come quelle dei commercialisti e degli avvocati, che però si dibattono nelle spire di una

sempre più invadente “incompatibilità”.

### **Eccesso di litigiosità**

Tanto i contribuenti quanto l'Amministrazione finanziaria appaiono affetti da un eccesso di litigiosità che nasce dalla forte diffidenza reciproca, ma che crea focolai di conflitto, anche laddove conflitto non dovrebbe sorgere o potrebbe essere agevolmente prevenuto o sanato.

### **Livello di evasione**

Il livello di evasione, fin troppo noto in termini generali ma di sempre difficile quantificazione, tende a creare conflittualità non tanto e non solo tra l'Amministrazione finanziaria e coloro che di tale evasione sono gli artefici, quanto in capo a coloro che, quanto meno per grandi linee, non possono essere tacciati di comportamenti evasivi e ciò proprio in quanto, in una comprensibile, ma negli effetti perversa, ottica di equiparazione e di uniformità, i comportamenti accertativi dell'Amministrazione finanziaria, tanto sotto il profilo delle procedure che dei comportamenti operativi, tendono a livellarsi in basso sotto il profilo dell'aggressività e della diffidenza.

### **Complessità del sistema e ampliamento delle controversie valutative**

Anche se quantitativamente meno frequenti in assoluto (ma molto più frequenti di un tempo) ma quantitativamente spesso significative, le controversie che comportano la necessità di **scelte valutative** (si pensi, tra le altre, alle controversie sui prezzi di trasferimento *intercompany* e, più in generale, a quelle che riguardano la determinazione del “valore normale”, alla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche, all'applicazione del criterio dell'inerenza, alla verifica di valide ragioni economiche nelle fattispecie elusive codificate e in quelle non codificate elaborate dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione) introducono un margine di **aleatorietà** e, quindi, di possibile litigiosità che sovente le parti non sono in grado (o non intendono) risolvere in contraddittorio e che i giudici hanno grosse difficoltà solo ad inquadrare.

### **Sostanziale irresponsabilità dei funzionari accertatori**

I funzionari verificatori e accertatori, siano essi militari della Guardia di finanza o civili appartenenti alle Agenzie, si trovano – al di là delle elaborazioni teoriche – in una situazione di sostanziale irresponsabilità in presenza di atti accertativi, da essi posti in essere, che superino la

soglia dell'opinabile e si pongano nell'area dell'**oggettiva arbitrarietà**. Non sussiste quindi un adeguato freno, in termini di responsabilità patrimoniale e professionale, a comportamenti ingiustificatamente aggressivi (che comportano comunque un danno al contribuente in termini di oneri difensivi, di pianificazione imprenditoriale e di pagamento provvisorio delle imposte accertate), mentre il timore in capo all'Amministrazione finanziaria di subire azioni risarcitorie da parte dello Stato per danno erariale (nel caso di “ingiustificato” abbandono di pretese tributarie) non può che rafforzare la rigidità nel sostenere atteggiamenti accertativi di discutibile fondamento. Questi motivi rendono spesso impraticabile e, di fatto, poco praticato, il civilissimo istituto dell'**autotutela**, utilizzato in modo sporadico e quasi esclusivamente in situazioni a bassissimo impatto quantitativo.

Queste considerazioni, insieme ad altre, suggerirebbero ad un legislatore accorto e rispettoso degli interessi di entrambe le parti in gioco di dare particolare enfasi agli istituti deflattivi del contenzioso, soprattutto per prevenire lo stesso ed anche allo scopo di **anticipare la riscossione delle imposte** (ci riferiamo ovviamente a quelle dovute) e di evitare di trascinare negli anni situazioni di incertezza e conflittualità.

Il nostro ordinamento prevede, in effetti, alcuni strumenti di possibile prevenzione del contenzioso, ma riteniamo di poter affermare che essi funzionano solo in misura minima e ben al di sotto di quanto sarebbe auspicabile.

Nel successivo contesto, forniremo un breve quadro degli istituti deflattivi vigenti<sup>1</sup>, soffermandoci in particolare su quello dell'**adesione ai processi verbali di constatazione** che merita alcune riflessioni specifiche sia *de iure condito* che *de iure condendo*.

L'introduzione dell'**accertamento esecutivo**<sup>2</sup> ha nuovamente posto interrogativi agli interpreti e operatori del diritto tributario circa gli strumenti di tutela nel contraddittorio nella fase del

<sup>1</sup> Non consideriamo tra gli strumenti deflattivi del contenzioso i vari condoni, sia in quanto non possono essere considerati istituti “a regime”, avendo anzi natura eccezionale, sia in quanto è auspicabile una loro rarefazione, se non un annichilimento definitivo, per la diffusa riprovazione sociale e politica nei loro confronti, sia per la loro stessa sostanziale contrarietà alle regole di mercato e, di conseguenza, ai principi comunitari.

<sup>2</sup> L'istituto del c.d. accertamento esecutivo è contenuto nell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122).

controllo, accertamento, contenzioso e nella fase della riscossione<sup>3</sup>.

## 2. L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è regolato dagli articoli da 1 a 13 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, con esclusione dell'art. 5-*bis* che disciplina l'adesione al processo verbale, di cui si tratterà successivamente.

L'istituto in esame, in conformità a quanto previsto dall'art. 1 del decreto citato, trova applicazione in materia di accertamenti riguardanti le imposte dirette e l'imposta sul valore aggiunto, nonché le imposte sugli immobili, ipotecarie, sulle successioni e donazioni ed Irap.

A seguito dell'accertamento dell'Ente impositore, secondo la disciplina in esame, cronologicamente e logicamente successivo alla formazione (eventuale) di un processo verbale di constatazione, il contribuente può aderire all'accertamento, il quale produce i particolari effetti elencati nell'art. 2 del D.Lgs. n. 218/1997.

In questo senso, l'art. 2 del decreto disciplina gli effetti dell'accertamento con adesione. Anche per tale tipo di adesione sono previste diverse preclusioni.

Per favorire, dunque, l'adesione, è previsto un **contraddittorio** tra ufficio tributario e contribuente in modo da consentire al primo di tener

conto di tutti gli elementi che può apportare il secondo. L'iniziativa può essere presa dall'ufficio, prima della formazione di atti d'imposizione, invitando il contribuente a comparire per definire con la sua adesione i periodi d'imposta che sono suscettibili di accertamento. Anche il contribuente, se ha subito accessi, ispezioni o verifiche, può chiedere all'ufficio di formulare una proposta di accertamento alla quale possa eventualmente prestare adesione e, se gli è stato notificato un avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui sopra, può presentare un'istanza di accertamento con adesione<sup>4</sup>. La richiesta di adesione sospende il termine decadenziale di sessanta giorni per l'impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria e l'esecutività dell'accertamento medesimo, in base alle modifiche apportate al D.Lgs. n. 218/1997 dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78<sup>5</sup>.

Una volta concordata l'adesione con l'Ente impositore, non possono essere compiuti dal medesimo – salvo i casi particolari previsti dalla norma citata – successivi rilievi per il periodo d'imposta oggetto dell'adesione ed è preclusa al contribuente la possibilità di ricorrere dinanzi alla Commissione tributaria, contestando i rilievi oggetto della stessa adesione.

Pertanto, anche l'accertamento con adesione è provvisto del carattere di **definitività**, **vincolatività** ed **esecutività**<sup>6</sup>.

Caratteristica essenziale dell'accertamento con adesione – che lo differenzia in modo significativo dall'adesione ai processi verbali di constatazione di cui si dirà in seguito – è quella che lo stesso può portare, oltre alla riduzione delle sanzioni, ad una riduzione “concordata” della stessa base imponibile.

La dottrina, nel corso degli anni, si è più volte interrogata riguardo alla **natura** dell'accertamento con adesione.

Una prima tesi, immediatamente abbandonata, attribuiva alla figura in esame natura di transazione. Accogliendo tale orientamento, si giungeva al contrasto con il principio dell'inderogabi-

lità e dell'irrinunciabilità della pretesa tributaria da parte dell'Erario. Pertanto, l'opinione più persuasiva è nel senso che si tratti di un atto unilaterale di accertamento cui si aggiunge, rimanendo però distinta da esso, l'adesione del contribuente<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> Si veda in tal senso M. Loi, *I nuovi avvisi di accertamento in materia di IVA e imposte sui redditi*, in “Boll. Trib.”, 2011, pagg. 981-990.

<sup>4</sup> Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, 2010, pagg. 382-383.

<sup>5</sup> L'art. 29 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto anche l'intimazione al pagamento delle somme contenute, sia con riguardo alla maggiore imposta accertata, sia con riguardo alle sanzioni e agli interessi.

<sup>6</sup> A tal proposito l'art. 2 del decreto prevede particolari deroghe.

<sup>7</sup> Si veda E. Allorio, citato da Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, 2010, pag. 383. Circa la natura dell'accertamento con adesione, di simili vedute è anche G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam, 2010, pagg. 316-317, il quale osserva che “Tuttavia, a nostro avviso, le spigolosità di tali impostazioni potrebbero attenuarsi ove si riconducesse l'accertamento con adesione ad un accordo non sulle dimensioni dell'obbligazione tributaria, bensì sulla rappresentazione dei fatti che ne sono alla base. In altri termini, se l'accertamento con adesione altro non fosse se non uno dei metodi di accertamento, caratterizzato, però dal fondamentale apporto consensuale circa la dimostrazione probatoria del presupposto di

### 3. La conciliazione giudiziale

Un ulteriore strumento deflattivo previsto dal legislatore è la conciliazione giudiziale. Tale strumento è stato previsto dall'art. 14 del sopra citato D.Lgs. n. 218/1997 che ha modificato le disposizioni originariamente contenute nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 istitutivo del contenzioso tributario.

In linea con i precedenti istituti, anche la conciliazione giudiziale ha lo scopo di definire il con-

fatto nella sua dimensione economica, se ne potrebbe escludere oltre che la sua portata costitutiva di effetti impositivi, anche la sua idoneità ad imporre una parziale rinuncia all'imposizione, limitandosi l'operatività dell'incanto delle volontà ad una intesa circa la ricostruzione fattuale fiscalmente rilevante. [...] L'accertamento con adesione, in tale ricostruzione, potrebbe rappresentare il risultato di un accordo sulla prova, in forza del quale l'ufficio non è tenuto a dimostrare secondo le regole ordinarie il maggior reddito e ad esternarlo nella motivazione dell'avviso di accertamento, mentre il contribuente rinuncia, dal canto suo, ad una verifica giurisdizionale della fondatezza della pretesa fiscale, a fronte di una tendenziale stabilizzazione del rapporto di imposta sui livelli quantitativi stabiliti nell'accordo, giungendosi, quale effetto ultimo, ad una rapida riscossione del credito tributario così convenzionalmente rideterminato".

tenuto dell'obbligazione tributaria mediante un accordo tra le parti.

Essa differisce, tuttavia, dagli strumenti in precedenza analizzati per la sua collocazione logica e temporale, inserita in un processo tributario già incardinato.

In effetti, l'art. 14 del D.Lgs. n. 218/1997 che ha modificato l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, fa riferimento alla possibilità di conciliazione a seguito dell'instaurazione del processo, concessa alle parti già costituite. Il legislatore, altresì, ha fissato, come termine ultimo per esperire la conciliazione giudiziale, l'**udienza** (*rectius*, la prima udienza) di **trattazione**.

Le parti, o una delle parti, con l'istanza prevista dall'art. 33 del citato decreto sul contenzioso tributario, presentano richiesta di conciliazione alla commissione tributaria. In base all'ultimo comma dell'art. 48 del decreto sul contenzioso tributario, le sanzioni, in caso di esito positivo della conciliazione, sono ridotte al 40%.

Anche nel caso di tale strumento deflattivo, si ravvisano la **definitività**, la **vincolatività** e l'**esecutorietà** del processo verbale redatto dinanzi al giudice, una volta esperita la conciliazione giudiziale.

Sotto il profilo operativo, lo strumento, in base alla nostra esperienza professionale, risulta interessante con una certa frequenza i contribuenti e gli Uffici, soprattutto in controversie che non coinvolgano rilevanti interessi economici, ciò verosimilmente in quanto l'instaurazione del contenzioso, allo stadio dell'udienza di trattazione, ha – per così dire – consentito di “scoprire le carte” ad entrambe le parti del giudizio per cui, in taluni casi, i punti deboli e forti di ciascuna delle parti possono emergere e suggerire una composizione della controversia in cui ciascuna delle parti rinunci a coltivare ulteriormente il contenzioso sugli aspetti possibilmente perdenti o, comunque, fortemente controversibili.

Sul punto, valgono le considerazioni circa gli effetti e la natura della definizione in esame effettuate in occasione dell'analisi dell'accertamento con adesione.

### 4. L'adesione al pvc

L'adesione ai verbali di constatazione è stata introdotta con l'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con L. 6 agosto 2008, n. 133, che ha inserito l'art. 5-*bis* nel D.Lgs. n. 218/1997.

L'istituto va ad arricchire i già esistenti strumenti deflattivi del contenzioso tributario.

Quanto all'ambito applicativo, l'adesione riguarda i verbali contenenti violazioni in materia di imposte sui redditi e imposta sul valore aggiun-

to<sup>8</sup>, per i quali è prevista l'applicazione della disciplina dell'accertamento parziale.

Il medesimo articolo, nei commi successivi, prevede limiti di carattere sostanziale e procedurale all'utilizzo, da parte del contribuente, dell'ade-

<sup>8</sup> Sul punto, S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsoa, 2009, pag. 1845, afferma che “In realtà la formulazione letterale del comma 2 va coordinata con quella del precedente comma 1; conseguentemente, la integralità non deve essere riferita a tutti i tributi per i quali risultano contestazioni nel verbale di constatazione, bensì limitatamente alle imposte sui redditi (IRES, IRPEF, ICI, addizionali comunali e regionali, imposte sostitutive dei redditi nonché tutte quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) ed all'IVA. La facoltà di definizione, poi, dovrebbe interessare anche l'IRAP poiché, pur essendo un tributo regionale, viene, da sempre, gestita unitamente alle imposte dei redditi”.

sione al processo verbale di constatazione. Sotto il primo profilo, l'articolo in esame stabi-

isce che il contribuente può solo aderire al **contenuto integrale** dello stesso.

Ciò, di conseguenza, come si vedrà meglio nel successivo contesto, comporta una limitazione riguardo all'uso di tale forma di adesione. In effetti, il contribuente, perché possa applicarsi l'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997, deve necessariamente aderire a tutti i rilievi contenuti nel verbale di constatazione.

Sotto il secondo profilo, il legislatore ha posto anche **limiti temporali** entro i quali esercitare il diritto di adesione.

In base all'articolo in commento, infatti, il contribuente può aderire al medesimo entro trenta giorni dalla consegna del verbale.

Una volta decorsi i trenta giorni previsti ed effettuata l'adesione, entro sessanta giorni viene notificato al contribuente l'avviso di accertamento parziale, contenente i rilievi del verbale cui ha aderito e gli elementi di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997.

L'adesione, come gli altri strumenti deflattivi presenti nel medesimo testo normativo, costituisce una forma di accordo che produce particolari effetti.

In questo senso, infatti, non si producono semplicemente i tipici effetti di un accordo, come prevede la disciplina civilistica sul contratto. Il fine dell'accordo, nel caso di specie, è l'assenza di conflittualità a seguito di adesione<sup>9</sup>. L'oggetto dell'accordo è l'adesione ai rilievi, con importante riduzione delle relative sanzioni irrogate<sup>10</sup>.

L'adesione non può essere modificata da un successivo accordo che intervenisse tra le parti (Erario/contribuente) e non può essere, altresì, superata da un successivo accertamento riguardante le medesime fattispecie oggetto dell'adesione.

Inoltre, una volta che il contribuente abbia aderito al processo verbale, in base all'art. 5-*bis*, i rilievi contenuti in esso non possono essere nemmeno contestati dinanzi al giudice tributario, in linea con il carattere della definitività e vincolatività di tale strumento deflattivo.

L'adesione al processo verbale di constatazione, così come descritta, presenta connotazioni simili agli altri strumenti deflattivi del contenzioso e, assieme ad essi, svolge la funzione di agevolare i contribuenti sottoposti a verifica che abbiano intenzione di **aderire in toto**, alle **contestazioni** effettuate dalla Polizia Tributaria o dall'Ente im-

positore.

È da rilevare che, allo stato attuale, la norma trova scarsa applicazione concreta, in quanto manifesta ben poco *appeal* per il contribuente che si trova a dover aderire a tutti i rilievi proposti dall'Organo accertatore (anche quindi quelli discutibili o del tutto infondati).

In concreto, il contribuente, soprattutto in verifiche complesse ed articolate su più elementi di contestazione, preferisce seguire la ordinaria procedura di presentazione di memorie dirette all'Organo accertatore che, talvolta, comporta una riduzione del perimetro di contestazione, o il percorso dell'accertamento con adesione e – eventualmente – presentare ricorso al giudice tributario che può esaurirsi anche con la conciliazione giudiziale, prima di addivenire al giudizio definitivo. Va altresì considerato che sovente, su tematiche interpretative complesse, le Commissioni tributarie dichiarano non applicabili le sanzioni tributarie raggiungendo, sotto il profilo sanzionatorio, un risultato migliore di quello che si ha con l'adesione al pvc. Conseguentemente, dove esistono, sia pur in parte, fondati elementi di contestazione delle pretese impositive, l'interesse del contribuente all'adesione di cui trattasi è piuttosto scarso.

Per la verità, l'adesione al pvc costituisce un atto giuridicamente anomalo, in quanto con tale adesione si costituisce e definisce un'obbligazione tributaria tra un soggetto che è il destinatario del potere impositivo (e che quindi non ha il potere di disporre dell'obbligazione tributaria, ma solo l'obbligo di rispettare le disposizioni normative inerenti la determinazione e il pagamento di tributi) ed un altro soggetto che, in sede di verifica, non esercita un potere impositivo (che, per quanto riguarda la Guardia di finanza, peraltro, non ha in assoluto), ma meramente ispettivo ed inquisitorio. È come se – trasferito il contesto nel diritto civile – si desse il caso di due soggetti che procedono ad un accordo transattivo non potendo disporre del diritto di cui dispongono. Diverso è il caso dell'accertamento con adesione dove il contribuente si confronta con una parte (l'Agenzia delle Entrate) dotata del potere impositivo nel momento della forma-

<sup>9</sup> Si veda sul punto G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, 2010, pag. 381.

<sup>10</sup> Ciò è previsto dall'art. 5-*bis*, comma 3, del decreto.

zione dell'atto in cui essa esercita il potere stesso (atto di accertamento).

Va comunque tenuto presente che il procedimento di adesione di cui al citato art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997 è puramente volontario; tale natura depotenzia fortemente ogni considerazione in ordine alla natura del pvc (che diverrebbe "impropriamente" atto di contenuto impositivo) ed alla carenza di strumenti di contraddittorio e difesa del contribuente. In realtà, l'adesione si configura come una sorta di acquiescenza alle pretese impositive, bilanciata solo dalla mitigata applicazione delle sanzioni.

Anche l'introduzione dell'accertamento esecutivo non sembra spostare molto l'appetibilità dell'istituto, in quanto – a parità di imposta pretesa e concretamente riscossa in tempi sostanzialmente corrispondenti<sup>11</sup> – l'adesione al pvc comporterebbe, rispetto all'accertamento con adesione, sotto il profilo positivo, solo il risparmio di parte delle **sanzioni** e, sotto il profilo negativo,

**l'impossibilità di formulare rilievi, osservazioni e contestazioni giudiziali.**

*De iure condito*, non resta che prendere atto della sostanziale scarsa utilità dell'istituto, soprattutto in caso di contestazioni complesse (e, quindi, comportanti potenzialmente rilevanti interessi economici in termini di prelievo) e quindi della sua inidoneità strutturale a perseguire gli obiettivi deflattivi sopra indicati (ma anche a perseguire, nell'ottica erariale, molto più pragmatici obiettivi di cassa, che invece l'accertamento esecutivo, come pure l'accertamento con adesione, sembrano più agevolmente in grado di raggiungere).

Non ci sembra, poi, che l'istituto dell'adesione al processo verbale di costatazione abbia visto in qualche misura rivalutata la sua funzione a seguito dell'introduzione dell'accertamento esecutivo in quanto, rispetto ad esso, presenta sì il vantaggio delle sanzioni ridotte, ma il sostanziale svantaggio della **impossibilità di contestazione**.

Un ulteriore elemento di perplessità in merito all'utilizzo dell'istituto è la circostanza che l'adesione al pvc, come pure lo stesso accertamento con adesione, non comportano automaticamente, in presenza dei presupposti di legge, la mancata perseguibilità del contribuente in sede penale, né, ancor prima, l'esonero dall'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale da parte dell'organo verificatore o accertatore.

Infatti, l'art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rubricato "Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario" stabilisce che:

"1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 no-

vembre 1981, n. 689"<sup>12</sup>.

Perché si applichi l'articolo in commento, l'**obbligo**, entro termine perentorio stabilito, deve essere **estinto**. In tal senso, appare utile soffermarsi sulla nozione di estinzione. In effetti, per estinzione del debito d'imposta s'intende il pagamento intero delle somme accertate oggetto dell'adesione.

Con la "manovra economica" di agosto 2011, varata con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con L. 14 settembre 2011, n. 148, il legislatore ha modificato ulteriormente gli effetti premiali dell'adesione sotto il profilo penale<sup>13</sup>.

L'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lettera m), dispone che:

"All'articolo 13, dopo il comma 2, è inserito il seguente:

2-*bis*. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444

<sup>12</sup> La sanzione è ridotta fino a un terzo. Riduzione della pena modificata con l'art. 2, comma 36, *vicies semel*, lettera m, del D.L. n. 138/2011, conv. L. n. 148/2011.

<sup>13</sup> In tal senso, si veda A. Iorio, *Reati fiscali, patteggiamento a rischio*, in "Il Sole-24 Ore", Norme e tributi, del 7 novembre 2011.

<sup>11</sup> Salva la possibile sospensione del pagamento in caso di ricorso che la Commissione tributaria può accordare.

del codice di procedura penale può essere richiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2”.

Le criticità dell’istituto dell’adesione ai pvc e la sua scarsa competitività con gli altri strumenti di definizione o con le stesse procedure ordinarie di accertamento e contestazione possono dare lo spunto per riflettere su alcuni “aggiustamenti” di carattere procedurale che l’Amministrazione finanziaria e la Guardia di finanza potrebbero adottare, anche nel loro stesso interesse di dare un qualche significato all’istituto e, quindi, di fare “cassa” certa e rapida, in attesa di eventuali future modifiche normative più incisive.

Nell’ambito delle attuali strette maglie del disposto normativo, potrebbe risultare ad esempio opportuno porre in essere – attraverso il semplice strumento della circolare o della istruzione amministrativa, in quanto non configgenti con alcuna norma di legge – una modifica al **procedimento complessivo di verifica tributaria** prevedendo:

- l’obbligo dell’organo verificatore di consegnare al contribuente, al termine della propria attività ispettiva, un “progetto di processo verbale di constatazione”;
- la facoltà del contribuente di **formulare rilievi ed osservazioni** a tale progetto entro sessanta giorni dalla sua consegna (analogamente a quanto avviene – dopo la redazione del pvc – ai sensi dell’art. 12 della L. 27 luglio 2000, n. 212);
- a seguito dell’esame dei rilievi e delle osservazioni del contribuente, il rilascio, da parte dell’Organo Verificatore, del **processo verbale di constatazione definitivo** in cui esso potrà confermare i contenuti del “progetto”, motivando adeguatamente in ordine al mancato accoglimento delle osservazioni del contribuente, ovvero modificarlo (solo in senso favorevole al contribuente, ovviamente) a seguito dell’accoglimento di tutto o parte dei suoi rilievi; per la verità, già oggi esiste la possibilità del contribuente di far verbalizzare le proprie osservazioni ai singoli rilievi nel corso della verifica o al termine della stessa, ma tale procedura sarebbe diversa e più penetrante in quanto riguarderebbe gli esiti finali della verifica stessa nel loro complesso, consentirebbe una più ampia riflessione sui suoi contenuti tanto al contribuente che all’organo accertatore, obbligherebbe quest’ultimo a motivare adeguatamente gli esiti della verifica a seguito delle osservazioni del contribuente e, in defi-

nitiva, introdurrebbe in modo sostanziale (e non solo formale come è oggi) un vero e proprio obbligo di contraddittorio all’interno della verifica.

A seguito di tale procedura, l’eventuale adesione al pvc sarà verosimilmente più probabile, quanto meno nella misura in cui i verificatori abbiano avuto la sensibilità di scremare lo stesso dai rilievi più infondati (che sono poi quelli che di norma impediscono al contribuente l’adesione) o più contestabili.

In merito a possibili modifiche normative che potrebbero alzare il livello di appetibilità dell’istituto, si suggerisce sinteticamente sin d’ora:

- la previsione della possibilità di **adesione parziale a singoli rilievi**, lasciando inalterata la facoltà di contraddittorio e di ricorso su quelli non accettati;
- la **riduzione delle imposte** (e delle relative sanzioni a loro volta ridotte, come nell’attuale normativa) **sui rilievi accettati** in misura pari all’80% (ad esempio) di quelle conseguenti ai rilievi;
- la normativizzazione della procedura amministrativa suggerita sopra (“progetto di processo verbale di constatazione”), con la previsione di conseguenze di carattere processuale (analoghe a quelle che prevedono la inefficacia degli atti accertativi che non contengono motivazioni o motivazioni idonee) in caso di **mancata o insufficiente motivazione** della reiezione dei rilievi di parte;
- la neutralizzazione, in caso di adesione al pvc e di pagamento dei relativi tributi e sanzioni, di qualunque effetto penale.

Queste modifiche potrebbero ridurre considerevolmente il tasso di litigiosità – lasciando al contenzioso la soluzione delle controversie riguardanti le fattispecie più controvertibili – e consentire una raccolta di imposte molto più rapida e sicura per l’Erario che non correrebbe l’alea (e i costi) della soccombenza, anche parziale, del sostenimento dei costi gestionali del processo tributario e l’indisponibilità di cassa derivante dalle possibili sospensioni della riscossione che i giudici tributari potrebbero adottare, tanto più in situazioni in cui la materia risulti obiettivamente controversa.

Per quanto attiene alla tematica dell’eventuale **responsabilità patrimoniale dei verificatori**, in realtà l’attuale sistema giuridico tende ad attribuire all’Organo accertatore il danno derivante da comportamenti illegittimi dei propri

funzionari (salvo il suo – teorico – diritto di rivalsa nei confronti del proprio dipendente).

Sembra peraltro estremamente problematico oggi ipotizzare che, al di fuori delle ipotesi di dolo e – forse – di colpa grave, il contribuente possa esercitare un'azione di risarcimento per i danni subiti a seguito di accertamenti successivamente ritenuti infondati, essendo estremamente labile il discrimine tra la mera erroneità (riconosciuta in sede contenziosa) di una tesi su cui una verifica tributaria sia stata fondata (ovvero l'inefficacia probatoria di fatti su cui la stessa si sia basata) e la arbitrarietà assoluta del comportamento di un verificatore.

Peraltro, nell'ottica di tutelare in modo adeguato il contribuente di fronte a verifiche tributarie non fondate che abbiano dato luogo, a loro volta, ad accertamenti infondati ed annullati, si potrebbe ipotizzare – come primo passo per una responsabilizzazione degli Organi accertatori – che la condanna alle spese che i giudici tributari sono tenuti ad accollare alla parte soccombente (e che, per la verità, attualmente utilizzano in modo alquanto “timido”) riguardi anche le spese e gli oneri (anche di carattere aziendale-organizzativo) subiti dal contribuente nell'ambito della verifica fiscale e non solo nell'ambito del processo tributario.