

**Edizione di martedì 7 Marzo 2023**

**IN DIRETTA**

**Euroconference In Diretta puntata del 7 marzo 2023**

di Euroconference Centro Studi Tributari

**CASI OPERATIVI**

**Recesso da società di persone e calcolo del reddito da partecipazione**

di Euroconference Centro Studi Tributari

**OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**La scissione “propedeutica” alla trasformazione agevolata in società semplice**

di Fabio Giommoni

**CRISI D'IMPRESA**

**L'opponibilità alla procedura concorsuale del patto di compensazione**

di Luigi Ferrajoli

**OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Impatto di earn out e imposte differite sul valore “riallineabile” post fusione**

di Fabio Landuzzi

**ISTITUTI DEFLATTIVI**

**L'atto di adesione sottoscritto a dicembre 2022 e perfezionabile a gennaio 2023**

di Gianfranco Antico

**IN DIRETTA**

---

## ***Euroconference In Diretta puntata del 7 marzo 2023***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



**EVOLUTION**  
**Euroconference**

**La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista**

**Scopri di più**

L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento del relatore i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

## CASI OPERATIVI

---

### ***Recesso da società di persone e calcolo del reddito da partecipazione***

di Euroconference Centro Studi Tributari



#### **Domanda**

Il signor AM ha acquisito per successione dai genitori, in 2 diversi momenti (anni 2009 e 2014), una quota di 1/3 di una Snc costituita da oltre 5 anni, da cui a breve recederà.

Si chiede se, per la determinazione del reddito di partecipazione derivante dal recesso (articolo 20-bis, Tuir) sia corretto assumere come “*prezzo pagato*” da confrontare con il corrispettivo che verrà ricevuto, la frazione di valore della partecipazione dichiarato in sede di dichiarazione di successione dei genitori deceduti.

Nel caso concreto, a fronte di un corrispettivo pattuito per il recesso di 220.000 euro, le quote di successione sono pari rispettivamente a 169.120 e 37.028 euro, con emersione di reddito da partecipazione da tassare separatamente di 13.852 euro.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***La scissione “propedeutica” alla trasformazione agevolata in società semplice***

di **Fabio Giommoni**



Con l'[articolo 1, commi da 100 a 105, L. 197/2022](#) (**Legge di bilancio 2023**) è stata reintrodotta la disciplina dell'**assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci**, nonché della **trasformazione agevolata in società semplice**.

L'assegnazione agevolata consente di **trasferire in capo ai soci, entro il 30 settembre 2023, i beni immobili non strumentali per l'esercizio dell'impresa e i beni mobili non strumentali iscritti in pubblici registri**, beneficiando di un regime fiscale di favore che prevede l'assolvimento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap **pari all'8%, ovvero al 10,5% per le società considerate non operative**. Inoltre, per gli immobili le **plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva** possono calcolarsi **in base al valore catastale** anziché al valore normale.

Entro lo stesso termine potranno essere **trasformate in società semplici**, beneficiando del medesimo regime di favore, **le società commerciali (di persone e di capitali) che hanno come oggetto sociale, esclusivo o principale, la gestione dei medesimi beni immobili e beni mobili registrati** assegnabili in via agevolata. Si tratta, in sostanza, delle c.d. **“immobiliari di gestione”** ovvero quelle società la cui attività è limitata al godimento diretto o indiretto (locazione) dei beni immobili di proprietà.

Occorre inoltre rispettare la condizione prevista dal [comma 100](#) della L. 197/2022, secondo la quale **i soci della società** che assegna il bene o che è oggetto di trasformazione in società semplice devono risultare **iscritti nel libro dei soci già alla data del 30 settembre 2022**.

Per la trasformazione agevolata in società semplice è quindi necessario che, al momento in cui questa è deliberata, **i soci siano esattamente quelli che componevano la compagine sociale alla data del 30 settembre 2022** (anche se, eventualmente, con percentuali differenti tra di loro), mentre **la presenza di nuovi soci rispetto a quelli del settembre scorso impedisce l'accesso**

**all'agevolazione.**

In ogni caso **non tutti i beni della società che si trasforma possono beneficiare dell'agevolazione** in oggetto, ma solo quelli per i quali è fruibile l'assegnazione agevolata, per cui se la società detiene anche **beni non agevolabili** per questi emergeranno in sede di trasformazione **ricavi o plusvalenze**, a seconda del tipo di bene, **ordinariamente imponibili in base al valore normale** ([art. 85, comma 2](#) e [art. 86, comma 1, lett. c\), Tuir](#)).

La trasformazione agevolata in società semplice si presenta particolarmente problematica per quelle **società che hanno una attività "mista", ovvero sia di gestione immobiliare sia di impresa commerciale.**

Infatti, detti soggetti:

1. **non possiedono il requisito dell'oggetto sociale**, esclusivo o principale, relativo alla gestione di beni immobili e di beni mobili registrati;
2. **non potrebbero comunque continuare a svolgere post trasformazione l'attività di impresa commerciale**, perché ciò è precluso alle società semplici (che possono svolgere solo attività di impresa agricola o di lavoro autonomo);
3. subirebbero la **tassazione ordinaria sulle plusvalenze relative ai beni non agevolabili** (ovvero quelli diversi dagli immobili non strumentali e dai beni mobili iscritti in pubblici registri non strumentali).

Per risolvere queste problematiche può essere preventivamente realizzata **una scissione, diretta a separare l'attività di gestione immobiliare da quella di impresa commerciale**, cosicché **solo la società derivante dalla scissione in capo alla quale rimane l'attività immobiliare potrà essere poi trasformata in forma agevolata in società semplice**, mentre l'altra continuerà a svolgere l'attività di impresa sotto la forma di società commerciale.

**La scissione**, infatti, in quanto caratterizzata dai principi di neutralità fiscale ([articolo 173 Tuir](#)) e di continuità dei rapporti giuridici, **consente di separare complessi patrimoniali senza che emergano plusvalori tassati e senza che i soci perdano**, anche rispetto alla società beneficiaria, **l'"anzianità" della loro posizione al 30 settembre 2022** richiesta ai fini dell'agevolazione.

La scissione propedeutica alla trasformazione agevolata in società semplice è stata oggetto di **chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate** con riferimento all'analogo regime previsto dall'articolo 1, commi 115-120, L. 208/2015.

In particolare, la [risoluzione 101/E/2016](#) ha trattato il caso di una società che svolgeva attività sia di locazione immobiliare sia di gestione di partecipazioni finanziarie, la quale veniva scissa in due società, con attribuzione alla beneficiaria di tutti i beni immobili e delle attrezzature e alla scissa delle partecipazioni finanziarie.

**Post scissione la sola beneficiaria veniva trasformata in società semplice** avvalendosi della

predetta disposizione agevolativa.

Nell'occasione l'Agenzia ha preliminarmente confermato che, nel momento in cui, a seguito della scissione, venga attribuita la totalità dei beni immobili in godimento a terzi tramite rapporti locatizi alla società beneficiaria, la predetta **società beneficiaria (ove in possesso dei requisiti soggettivi previsti dalla norma) si troverà nelle condizioni di poter beneficiare della trasformazione agevolata in società semplice.**

L'Agenzia ha poi osservato che **l'operazione in oggetto appare del tutto in linea con le intenzioni che il Legislatore vuole perseguire con la disciplina agevolativa, ovvero offrire l'opportunità di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli.**

L'operazione di scissione oggetto della [risoluzione 101/E/2016](#), non risultando in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, **non è quindi da considerarsi elusiva.**

Alla luce di detto pronunciamento dell'Agenzia, **non pare tuttavia che vi sia un via libera generalizzato alla scissione propedeutica alla trasformazione agevolata in società semplice**, in quanto occorre che a fronte della scissione vi sia un effettivo mutamento delle caratteristiche delle società risultanti dall'operazione, tale per cui almeno una di queste possa integrare i requisiti per accedere alla trasformazione agevolata.

Si consideri il caso di una **società commerciale che utilizza un immobile per lo svolgimento della propria attività** (ovvero si tratta di un bene strumentale per destinazione e quindi non agevolabile).

Detta società realizza **una scissione parziale e proporzionale con trasferimento alla beneficiaria del predetto immobile**, il quale **viene poi locato alla stessa scissa**, sempre per essere utilizzato per l'esercizio dell'attività di impresa. In tal caso **la beneficiaria post scissione svolgerebbe un'attività di gestione immobiliare**, attraverso la locazione dell'immobile, **ma tale attività sarebbe soltanto "formale"** in quanto in termini sostanziali l'immobile continua ad essere utilizzato come bene strumentale dalla scissa nell'ambito della medesima attività d'impresa, con l'unica differenza che il proprietario giuridico è la società beneficiaria (la quale, però, ha la stessa compagine sociale della scissa).

Al riguardo, la [circolare 26/E/2016](#) ha confermato che il **cambiamento di destinazione d'uso dell'immobile** (da strumentale per destinazione a non strumentale), anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo *status* di bene agevolabile, **è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi della normativa sull'abuso del diritto**; ma tale modifica della destinazione deve essere sostanziale e non meramente formale.

La **necessità che il cambio di destinazione sia sostanziale** è stata affermata dall'Agenzia delle entrate nella [risoluzione 99/E/2017](#), la quale non ha ritenuto legittimo il caso di una assegnazione agevolata di beni ai soci che era stata preceduta da un'operazione di conferimento d'azienda commerciale (senza l'immobile strumentale), dopo la quale la società conferente aveva locato l'immobile alla conferitaria, sempre per l'esercizio dell'attività di impresa svolta da quest'ultima.

Dunque, anche **la scissione con successiva locazione dell'immobile strumentale alla stessa scissa non sarebbe in grado di consentire alla beneficiaria l'accesso alla trasformazione agevolata**, perché non vi è un cambio di destinazione sostanziale del bene.

Altro dubbio riguarda le **società immobiliari "miste"**, ovvero quelle che svolgono sia attività di costruzione e vendita di immobili (anche mediante appalto a terzi), sia di gestione immobiliare, **ove l'attività di costruzione/compravendita risulti prevalente rispetto a quella di gestione**.

La questione attiene alla possibilità di separare, mediante scissione, l'attività di costruzione/compravendita (con i relativi immobili) che, ad esempio, rimarrebbe in capo alla scissa, rispetto a quella di gestione (con i rispettivi immobili) che verrebbe, invece, trasferita alla beneficiaria, con successiva trasformazione di quest'ultima in società semplice mediante la disciplina agevolata.

Tale operazione non parrebbe percorribile in quanto **ante scissione non sarebbero in realtà identificabili due attività distinte**, bensì un'unica attività, quella immobiliare, caratterizzata, come spesso accade nella pratica, da un oggetto sociale ampio che ricomprende la costruzione, la compravendita e la gestione degli immobili.

Con la predetta scissione risulterebbe pertanto **"aggirata" la condizione che richiede un oggetto sociale principalmente o esclusivamente caratterizzato dall'esercizio di attività di gestione immobiliare**.



## CRISI D'IMPRESA

---

### ***L'opponibilità alla procedura concorsuale del patto di compensazione***

di **Luigi Ferrajoli**



Ai sensi degli [articoli 56 L.F. e 155](#) del nuovo **Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII)**, i creditori hanno **diritto di compensare i crediti** che essi vantano verso il debitore **con i loro debiti nei confronti del medesimo**, ancorché **non scaduti prima della dichiarazione di fallimento** (ora il riferimento temporale è all'apertura della **liquidazione giudiziale**); per i crediti non scaduti, la compensazione non ha luogo se il creditore ha acquistato **il credito per atto tra vivi dopo la dichiarazione di fallimento** (ora la norma prevede che tale limite sia rappresentato dal momento del *“deposito della domanda cui è seguita l'apertura della liquidazione giudiziale”*) o nell'anno anteriore.

Tali disposizioni si applicano anche al **concordato preventivo** in virtù di quanto disposto dall'[articolo 169 L.F.](#)

Ebbene, posto che il diritto concesso ai creditori di effettuare la compensazione deve essere considerato un'**eccezione al corollario della *par condicio creditorum***, da tali disposizioni è possibile arguire che se **i crediti nei confronti del debitore sottoposto alle suddette procedure sono sorti dopo l'inizio** delle stesse, questi **non possono essere compensati**, non potendo la norma essere interpretata estensivamente per contemplare delle eccezioni non espressamente statuite. Al contrario, se la compensazione ha ad oggetto **crediti sorti e scaduti prima dell'inizio della procedura concorsuale** la stessa è **chiaramente concessa**. Infine, se la compensazione riguarda crediti **non scaduti, ma sorti anteriormente alla data di apertura della procedura**, *“la compensazione ex articolo 56 l. f. costituisce deroga alla regola del concorso, e può operare anche quando i presupposti di liquidità ed esigibilità ex articolo 1243 cod. civ., maturino successivamente al fallimento, e fino alla decisione; è però **indefettibilmente richiesto che il “fatto genetico della situazione giuridica estintiva delle obbligazioni contrapposte” sia anteriore alla dichiarazione di fallimento (...)**”* (Cass. Civ., n. 825/2015 e, in tal senso, anche Cass. Civ., SS.UU., n. 775/1999).



In particolare, l'[articolo 56 L.F.](#) si ricollega ad un'**esigenza di equità sostanziale**, considerata la sua finalità di impedire che il terzo creditore, che sia anche debitore del soggetto in procedura, sia tenuto ad un **adempimento integrale della propria obbligazione a fronte del realizzo del diritto vantato solamente nella misura concorsuale**. Tale circostanza rappresenta una deroga alla compensazione oggetto della regola generale prevista dal citato [articolo 1243 cod. civ.](#) – del quale costituisce applicazione particolare – in quanto **non richiede l'avvenuta scadenza ed esigibilità dei crediti verso il fallito al momento della sentenza dichiarativa dell'insolvenza**.

A proposito del requisito di **liquidità** citato nelle menzionate pronunce, si evidenzia come sia necessario che i due crediti abbiano **esistenza ed importo certo** anche se, in base a quanto previsto dal secondo comma dell'[articolo 1243 cod. civ.](#) il Giudice può dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente se lo stesso non è liquido ma di pronta e facile liquidazione, mentre, in relazione alla **esigibilità**, **i crediti devono essere già scaduti nel momento in cui si richiede la compensazione**, cosa che – come già detto – può avvenire anche a seguito dell'apertura della procedura concorsuale.

Orbene, con l'interessante recente **ordinanza n. 2556/2023**, la Corte di Cassazione si è pronunciata in tema di **validità, nel concordato preventivo, del patto di compensazione**.

Più nel dettaglio, i giudici di legittimità hanno ritenuto che, nel campo delle **anticipazioni su ricevute bancarie regolate in conto corrente**, se *“le relative operazioni sono compiute in epoca antecedente rispetto all'ammissione del correntista ad una procedura concorsuale, è necessario accertare – qualora il correntista successivamente ammesso al concordato preventivo agisca per la restituzione dell'importo delle ricevute incassate dalla banca – se la convenzione relativa all'anticipazione su ricevute regolata in conto corrente contenga una clausola attributiva del “diritto di incamerare” le somme riscosse in favore della banca (c.d. patto di compensazione)”*.

Solo in presenza di un mandato all'incasso, infatti, la banca può arrogarsi il diritto **“di compensare il proprio debito per il versamento al cliente delle somme riscosse con il proprio credito, verso lo stesso cliente, conseguente ad operazioni regolate nel medesimo conto corrente”**, a nulla rilevando che detto credito sia anteriore all'ammissione alla procedura concorsuale ed il correlativo debito, invece, posteriore. Va da sé che, in tale contesto, non può ritenersi operante il principio della c.d. **crystallizzazione dei crediti**, con la conseguenza che **né l'imprenditore, né gli organi concorsuali hanno diritto a che la banca riversi in loro favore le somme riscosse**, anziché porle in **compensazione** con il proprio credito (Cass. Civ., n. 17999/2011).

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ***Impatto di earn out e imposte differite sul valore “riallineabile” post fusione***

di Fabio Landuzzi



La **fusione per incorporazione** è per definizione un'operazione **fiscalmente neutrale** e questa circostanza si riflette, tanto nel sistema OIC quanto nell'ambito del sistema las / Ifrs, anche nella **rappresentazione contabile** di uno dei suoi possibili effetti principali: **l'imputazione del disavanzo di fusione** ad incremento del **valore delle poste attive** presenti nello stato patrimoniale dell'incorporata ed assunte perciò dalla società incorporante.

Nel contesto dei soggetti *OIC Adopter*, il principio contabile **OIC 25**, par. 71 e ss., prescrive che se la società avente causa (nel nostro caso, l'incorporante), per effetto dell'**allocazione del disavanzo di fusione**, iscrive un'attività ad un nuovo valore contabile **superiore al valore riconosciuto fiscalmente**, si genera una **differenza temporanea imponibile** che richiede la rilevazione di **imposte differite**.

Pertanto, fatta esclusione del solo caso in cui il maggiore valore sia iscritto **a titolo di avviamento**, la società incorporante, a fronte dell'imputazione all'attivo del disavanzo di fusione, iscrive le **relative imposte differite** che hanno l'obiettivo di neutralizzare i maggiori carichi fiscali che potranno emergere negli esercizi successivi a causa della **indeducibilità dei maggiori ammortamenti**; le imposte differite iscritte in sede di allocazione del disavanzo di fusione, quindi, avranno come **contropartita l'aumento del valore contabile** dell'attività (escluso, come detto, per l'avviamento).

La fattispecie, quantomeno sotto il profilo della **mera rappresentazione contabile**, non si atteggia in modo differente nel contesto dei soggetti *las Adopter* e in applicazione dello *Ifrs 3*.

Un secondo elemento che può interferire sul valore a cui le attività dell'incorporata vengono iscritte post allocazione del disavanzo di fusione è rappresentato dall'effetto delle **clausole di c.d. earn out** e quindi dal verificarsi della condizione prevista nel contratto di compravendita delle partecipazioni della società poi incorporata che determina il **pagamento di un**

## **corrispettivo aggiuntivo.**

Se l'*earn out* viene ad esistenza in un **momento successivo a quello di efficacia della fusione**, anche tale ulteriore parte di corrispettivo andrà **capitalizzata** – naturalmente, se ve ne sarà capienza in termini di valore recuperabile del bene – **sulle attività** assunte dall'incorporante, e perciò anche per questa parte di valore allocato, in quanto **fiscalmente non rilevante**, andranno rilevate le **imposte differite** (ad esclusione, sempre, del caso in cui l'attività immateriale consista nell'avviamento), secondo **modalità di rappresentazione contabile** esattamente corrispondenti a quelle adottate in sede di imputazione dell'originario disavanzo di fusione.

Poiché il **prezzo pagato a titolo di *earn out*** altro non è altro che **una quota che si aggiunge al prezzo** originario, anche l'**ammortamento** di tale porzione di prezzo, trasferita sul disavanzo di fusione, ed in ultima analisi allocata ad incremento del valore contabile delle attività post fusione, dovrà essere calcolato virtualmente tenendo conto anche del **periodo pregresso**, onde evitare che ne derivi una **sopravvalutazione delle poste attive** per via del minore ammortamento della quota di corrispettivo aggiuntivo.

Trasferendo questa situazione sul **piano fiscale**, ed in modo particolare sulla esperibilità del **riallineamento ex [articolo 176, comma 10-bis, Tuir](#)**, delle attività in questione (il cui valore fiscale, come detto, non è influenzato dall'allocazione del disavanzo di fusione) si pone la questione di stabilire **quale sia il valore contabile riallineabile**, e precisamente se questo importo includa anche il maggior valore delle attività corrispondente alla iscrizione delle **imposte differite**, come pure la quota di **corrispettivo aggiuntivo (*earn out*)**, anch'esso con le relative corrispondenti imposte differite.

Sul punto, con riguardo al caso di un soggetto *las Adopter* ma avente tratti comuni anche al caso di un soggetto *OIC Adopter*, è di recente intervenuta l'**Agenzia delle Entrate** in occasione della [risposta ad istanza di interpello n. 180/2023](#).

Viene fatto richiamo anche a quanto già aveva formato oggetto della [risoluzione 50/E/2010](#), in cui era stata riconosciuta la **possibilità di affrancare**, ai sensi del [comma 10-bis dell'articolo 172 Tuir](#), *“non solo la parte del maggior valore, attribuito in bilancio ... derivante dall'imputazione del disavanzo da annullamento ..., ma anche la parte residua imputata alle immobilizzazioni medesime in contropartita all'iscrizione nel passivo del fondo imposte differite”*.

Risposta positiva anche per quanto concerne **gli effetti dell'*earn out*** e quindi il riconoscimento della piena rilevanza, ai fini del riallineamento, dell'intero **aumento del valore delle attività** su cui il disavanzo di fusione è stato allocato, comprendente anche la **parte di corrispettivo aggiuntivo** liquidato in un secondo momento, ed infine della contropartita delle **corrispondenti imposte differite**.

Si ha quindi la conferma che l'integrazione del corrispettivo derivante dal pagamento dell'*earn out* deve seguire la **stessa sorte fiscale** dell'attività a cui la stessa si riferisce, poiché la partecipazione, annullata per effetto della fusione, è stata **sostituita dall'attività iscritta in**

**bilancio** la quale assumerà rilevanza fiscale mediante il **pagamento dell'imposta sostitutiva**.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***L'atto di adesione sottoscritto a dicembre 2022 e perfezionabile a gennaio 2023***

di **Gianfranco Antico**



Le diverse regole per l'avvio del procedimento di **accertamento con adesione** sono sostanzialmente contenute negli [articoli 5 e 6 del D.Lgs. 218/1997](#), ai fini reddituali ed Iva.

L'istituto prevede **due vie** per dare inizio al procedimento di adesione, assumendo, altresì, rilevanza il diverso momento di attivazione del procedimento, che determina effetti e conseguenze differenti: iniziativa dell'Ufficio finanziario; iniziativa del contribuente.

Nella prima ipotesi, l'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di Iva, previsto e disciplinato dall'[articolo 5 D.Lgs. 218/1997](#), nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2015, oltre ad indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno ed il luogo della comparizione, deve recare anche l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti nonché dei motivi che danno luogo alla loro determinazione.

L'invito deve comunque contenere i necessari elementi di dettaglio, anche qualora dall'accertamento non scaturisca la determinazione di "*maggiori imposte dovute*" ma, ad esempio, quella di "*imposte dovute*" (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o quella di "*minori crediti d'imposta*" (come nel caso di rettifica della dichiarazione Iva a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta).

L'allora Ministero delle Finanze – [circolare 235/E/1997](#) – ha precisato che il contribuente, destinatario dell'invito emesso ai sensi dell'[articolo 5](#), del citato D.Lgs. 218/1997, non è obbligato a presentarsi presso l'Ufficio e tale inottemperanza non è autonomamente sanzionabile, fermo restando – ovviamente – la potestà dell'ufficio stesso di procedere alla notifica di atti di accertamento o rettifica.

In effetti, per tale comportamento, una “**sanzione**” – seppure **indiretta** – sussiste, perché al contribuente destinatario dall'invito a comparire, sia nel caso di inottemperanza che nel caso in cui il procedimento si concluda con esito negativo, è **preclusa** la possibilità di richiedere ed instaurare di sua iniziativa il procedimento di adesione, **ex** [articolo 6, comma 2](#), D.Lgs. 218/1997, qualora l'Ufficio proceda alla notifica dell'avviso di accertamento.

Nella seconda ipotesi, **al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche**, eseguite dalla Guardia di Finanza o dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, è data facoltà al contribuente di inoltrare istanza in carta libera all'Ufficio competente, chiedendo la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione in adesione della controversia, ai sensi dell'[articolo 6, comma 1](#), del D.Lgs. 218/1997, ovvero ai sensi del **secondo comma dell'articolo 6, del D.Lgs. 218/1997** – in assenza di analoga iniziativa dell'Ufficio e successivamente alla notifica di avviso di accertamento o rettifica non preceduto dall'invito a comparire di cui agli [articoli 5 e 5-ter, del D.Lgs. 218/1997](#) – proponendo autonomamente istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato.

In forza di quanto prescritto dall'[articolo 7 D.Lgs. 218/1997](#), l'atto di accertamento con adesione deve essere sottoscritto da entrambe le parti contraenti che, comunque, possono conferire ad altro soggetto apposita delega per l'espletamento dell'adempimento: il capo dell'ufficio finanziario ad un suo delegato ed il contribuente ad un suo procuratore generale o speciale.

La definizione, ai sensi dell'[articolo 9 D.Lgs. 218/1997](#), si perfeziona con il versamento di cui all'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 218/1997](#), ovvero con il pagamento della prima rata, prevista dal successivo comma 2, del medesimo [articolo 8 D.Lgs. 218/1997](#), entro **venti giorni dalla redazione dell'atto**.

In questo contesto normativo si inserisce il [comma 179, dell'articolo 1, della L. 197/2022](#), norma che prevede una forma di adesione agevolata, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per gli accertamenti con adesione di cui agli [articoli 2 e 3 del D.Lgs. 218/1997](#), relativi a **processi verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'articolo 24 della L. 4/1929, e **consegnati entro la data del 31 marzo 2023**, nonché relativi ad **avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati** e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023.

In questa ipotesi, le sanzioni di cui al comma 5 dell'articolo 2 e al comma 3 dell'[articolo 3 del D.Lgs. 218/1997](#), si applicano nella misura di **1/18** del minimo previsto dalla legge.

A fronte dei vantaggi sanzionatori, di contro, è tuttavia **esclusa la compensazione** prevista dall'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#).

Tuttavia, lo stesso Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot.n.27663 del 30.01.2023 al punto 3.1. consente la definizione degli atti secondo le regole ordinarie vigenti,

attraverso la compensazione di cui all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), ma a sanzioni ordinarie (1/3); principio già riconosciuto anche dalla [circolare 2/E/2023](#).

Naturalmente detta norma è intervenuta – **per gli atti di adesione** – sostanzialmente **a cavallo fra il 2022 e il 2023**, così che ci possono essere tutta una serie di casi in cui gli atti di adesione sono stati sottoscritti a dicembre 2022, con possibilità di perfezionamento a gennaio 2023.

In queste ipotesi, essendo nei termini per il perfezionamento – atto sottoscritto, per esempio, il 27 dicembre 2022 – il contribuente che provvede al pagamento il 2 gennaio 2023 dovrebbe poter usufruire del vantaggio sanzionatorio. Proprio perché il momento rilevante di chiusura dell'atto è il **perfezionamento**.

La stessa [circolare 2/E/2023](#) afferma che, per poter accedere alla definizione è necessario che l'adesione non risulti perfezionata alla data del 1° gennaio 2023, ricordando che l'accertamento con adesione si perfeziona, ai sensi dell'[articolo 9 D.Lgs. 218/1997](#), con il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione o, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata.