



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in

Economia Aziendale

**NATURA ED EFFETTI
DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE**

**NATURE AND EFFECTS OF THE
ASSESSMENT WITH ACCEPTANCE**

Relatore:
Prof. Acquaroli Stefano

Rapporto Finale di:
Velenosi Stefano

Anno Accademico 2018/2019

NATURA ED EFFETTI DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I – IL VECCHIO CONCORDATO

1.1 - EVOLUZIONE STORICA E DISCIPLINA GENERALE

1.2 - ATTO DI NATURA PUBBLICA O PRIVATA?

CAPITOLO II – LA NORMATIVA VIGENTE DELL'ACCERTAMENTO

CON ADESIONE

2.1 - DISCIPLINA GENERALE

2.2 - SOGGETTI AMMESSI ALL'ADESIONE

2.3 - AMBITO DI APPLICABILITA'

2.4 - PROCEDURA E VIZI PROCEDURALI

2.5 - IL PERFEZIONAMENTO DELLA PROCEDURA E RELATIVI EFFETTI

CAPITOLO III – GLI EFFETTI DELLA DEFINIZIONE

3.1 - EFFETTI DI NATURA TRIBUTARIA

3.2 - EFFETTI DI NATURA EXTRA-TRIBUTARIA

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA E RIFERIMENTI

INTRODUZIONE

La presente tesi si propone di analizzare l'istituto dell'accertamento con adesione in un'ottica riguardante maggiormente la natura e gli effetti di tale istituto dovendo però fare riferimento anche alla parte funzionale e procedurale di tale istituto giuridico. Prima di questa tematica viene introdotto l'istituto da un punto di vista dell'evoluzione storica e della sua disciplina generale facendo quindi riferimento al vecchio concordato della legislazione previgente in quanto questo tipo di istituto giuridico non è comparso per la prima volta con il D. Lgs n. 218 del 1997. Conclusa questa prima parte, si analizza la natura giuridica dell'accertamento con adesione e si valuta se sia possibile considerarlo o meno un atto di natura pubblica o privata e se di natura contrattuale o non contrattuale, quindi i punti di disgiunzione dal contratto di transazione. L'orientamento prevalente, sia in Dottrina [Capolupo e Lupi] che in Giurisprudenza [la Corte di Cassazione: Cass. n.883 10 marzo 1975; n.595 dell'8 febbraio 1978; C.T.C. n.13232 del 16 novembre 1976], vede nell'atto di adesione un atto unilaterale d'imposizione e non una transazione, caratterizzato dall'adesione del contribuente alla quantificazione dell'imponibile operata dall'ufficio impositore. E' stato quindi affermato che esso debba essere considerato atto amministrativo unilaterale emesso nei limiti ed alle condizioni previste per legge e sulla base di elementi formali del contribuente. E' stata quindi esclusa la figura del rapporto negoziale tra amministrazione e contribuente seppur secondo

alcuni ci siano due separati atti unilaterali rispettivamente aventi ad oggetto, da un lato, l'emanazione dell'accertamento e, dall'altro, la disposizione del potere processuale. Tale contrapposizione potrebbe depistare poiché in entrambi i casi è necessario il consenso del contribuente ai fini del perfezionamento, e quindi per far scaturire effetti, della procedura mentre dal lato dell'Ufficio impositore, è improntata alla valutazione dell'azione amministrativa dal punto di vista dell'efficienza e della trasparenza. Secondo la Giurisprudenza di legittimità [Comm. Tributaria centrale: C.T.C. 26 maggio 1928; 17 febbraio 1934; 22 marzo 1943], il concordato è stato considerato come una delle metodologie di accertamento dell'imposta, per effetto dell'adesione dei contribuenti mediante una tassativa dichiarazione sottoscritta da entrambe le parti. Si prosegue lo studio considerando quest'istituto dal punto di vista di atto unilaterale e bilaterale e considerando tutti quei fattori e quelle fattispecie che, dopo oltre vent'anni, presentano ancora criticità sulle modalità d'attuazione dell'accertamento con adesione. Si continua l'elaborato con l'analisi della normativa vigente e della sua disciplina generale citando, tra gli altri, il D. Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 per poi analizzare tutti quei soggetti ammessi all'adesione e il suo campo di applicabilità. Si fa riferimento alla procedura vigente e ai conseguenti vizi procedurali da essa scaturiti; infine si tratta il perfezionamento dell'atto con i relativi effetti giuridici prodotti, sia dal punto di vista tributario che extra-tributario.

1.0 - IL VECCHIO CONCORDATO

1.1 - EVOLUZIONE STORICA E DISCIPLINA GENERALE

L'accertamento con adesione, è stato introdotto nella legislazione, per la prima volta, sotto l'appellativo di "concordato" in modalità molto generiche e poco approfondite nel T.U. 4021/18777, nel R.D. 560/1907 e nei Regi Decreti n.32698 n.32709 del 1923. Ciò ci dimostra che tale istituto non è apparso per la prima volta nel D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, legge vigente, bensì "analizzandone la sua evoluzione dal punto di vista normativo, giurisprudenziale e dottrinale è possibile arrivare alla conclusione che esso abbia avuto un'importante oscillazione normativa che lascia tutt'oggi perplessità e criticità sul modello di attuazione di tale istituto."

[Moretti D., *L'accertamento con adesione, Tesi di laurea in Amministrazione, finanza e controllo*, Università Ca' Foscari, Venezia, 2016-17, pp 5-6] Il concordato inizialmente venne recepito in materia di imposte dirette come disciplinato dal T.U.I.D. del 1958 n.645 art.34 e dalla precedente c.d. Legge Tremelloni del 1956. Nelle normative sopracitate, e quindi della legislazione previgente, era enunciato che riguardo tutti i tributi nei quali il procedimento di accertamento passava (necessariamente) per la fase di determinazione della base imponibile effettuata con atto strumentale rispetto all'atto finale di liquidazione del tributo, era previsto che la base imponibile potesse essere determinata attraverso un processo di adesione del contribuente come anche esposto dal Mercatali ne *[L'accertamento delle*

imposte dirette, CEDAM, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1980 pp. 108-109]. L'Art. 34 T.U.I.D. affermava che “l'imponibile può essere definito con l'adesione del contribuente, mediante redazione di apposito atto scritto. Tale atto a pena di nullità deve essere datato e sottoscritto dal rappresentante dell'ufficio e dal contribuente o da chi lo rappresenta e deve indicare le fonti produttive e gli elementi in base ai quali è stato determinato l'imponibile”. “Tale adesione da un lato, imponeva alla Amministrazione finanziaria di liquidare il tributo sulle grandezze alle quali il contribuente aveva aderito, e dall'altro impediva al contribuente impugnazioni tendenti a contestare l'ammontare dei valori tassabili così determinati: provocava cioè la determinazione consensuale della base imponibile.”[MERCATALI A., *L'accertamento delle imposte dirette*, CEDAM, Casa editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1980, pp. 108] “L'art.33 vecchia legge di registro, per l'ipotesi in cui l'Amministrazione ritenesse che il valore venale di immobili, aziende, quote sociali o conferimenti fosse maggiore di quello risultante dall'atto, imponeva all'ufficio di notificare al contribuente il valore stimato dalla Amministrazione stessa. Avverso tale valutazione il contribuente poteva richiedere la stima, ma, prima del deposito della perizia, il valore da sottoporsi a tassa poteva essere concordato direttamente tra Ufficio e contribuente.” [MERCATALI A., *L'accertamento delle imposte dirette*, Casa editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1980, pp. 108-109] La diffusione di tale istituto giuridico era tale da indurre ciascun contribuente a sostenere il pensiero che "esso poteva trovar luogo per qualsiasi

tributo purché suscettibile di accertamento, anche in mancanza di espressa disposizione di legge e ad affermare il concordato essere un istituto a carattere generale, applicabile in ogni caso, salve espresse deroghe da considerarsi come eccezioni alla regola generale." [MERCATALI A., *L'accertamento delle imposte dirette*, Casa editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1980, pp. 108-109] Una particolare riforma, in merito, ha drasticamente ridotto il campo di applicazione del concordato. Ciò ha permesso una importante diminuzione del carico lavorativo delle Commissioni Tributarie che prima si trovavano a far fronte a numerosissimi ricorsi riguardanti ogni specie di tributo provocando sentenze che riguardavano soltanto una piccola percentuale dei ricorsi presentati.

1.2 - ATTO DI NATURA PUBBLICA O PRIVATA?

Una importante controversia riguardante l'accertamento con adesione è il contrasto che si è venuto a creare nella dottrina del diritto tributario, attualmente divisa in due orientamenti, riguardo la natura giuridica di tale istituto.

Il primo orientamento [la Corte di Cassazione: Cass. n.883 10 marzo 1975; n.595 dell'8 febbraio 1978; C.T.C. n.13232 del 16 novembre 1976] è formato da chi ritiene che tale atto sia della Pubblica Amministrazione, di conseguenza un atto avente natura pubblica che a sua volta può avere carattere unilaterale riconducibile al potere dell'autotutela (potere di annullamento degli atti emessi

dall'Amministrazione finanziaria nel caso in cui questi siano illegittimi “il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale alla quale l'ufficio stesso dipende” secondo quanto enunciato dal Decreto 11 febbraio 1997, n.37 art.1) o può anche essere considerato come accordo bilaterale non avente natura contrattuale. Il secondo orientamento è quello di Lupi nel “*Manuale giuridico professionale di diritto tributario*” che ritiene l'accertamento con adesione avere natura contrattualistica “in deroga al principio di indisponibilità, ovvero la transazione, non appoggiando la tesi che esso sia atto unilaterale della Pubblica Amministrazione” [MORETTI D, *L'accertamento con adesione*, Tesi di Laurea in Amministrazione, Finanza e controllo, Università Cà Foscari, Venezia, 2016-17, pp 12-13] non escludendo però che possa presentarsi anche nei termini di rinuncia, di ratifica o altro istituto con genere. A tale interpretazione si oppone l'impossibilità di inserire l'istituto privatistico del contratto, in particolare la transazione, in un rapporto pubblico come lo rappresenta il rapporto di imposta. Questa obiezione, fondata sull'inconfigurabilità del contratto di diritto pubblico ha perso di valore tanto che tale figura è ammessa dall'attuale Dottrina [Capolupo e C.T.C. n.17618 del 5 giugno 1959]. La dimostrazione dell'inconfigurabilità del concordato come transazione deriva dal fatto che tale istituto non presenta i requisiti e le caratteristiche del

contratto di transazione che non mira ad accertare una situazione giuridica e a regolare rapporti e diritti che ne derivano bensì a liquidare reciproche pretese delle parti. Il fine del concordato è invece quello di accertare la situazione che deve essere tenuta presente dall'Ufficio per porre in essere l'atto di imposizione. Chi sostiene una posizione intermedia [Cassazione 17 marzo 1935] sono coloro che, cercando di combinare la natura pubblicistica dell'istituto con la natura degli atti delle parti, ritiene il concordato essere un accordo bilaterale fra contribuente e Pubblica Amministrazione non avendo però natura contrattuale. Tale indirizzo è attualmente perseguito come conseguenza della tendenza, peraltro molto recente, del diritto pubblico a dare ingresso a schemi negoziali e dispositivi di diritto privato, separando il profilo formale dell'atto, avente natura pubblicistica, dal profilo sostanziale nel quale l'incontro delle volontà produce effetti transattivi. Si sta assistendo infatti ad un fenomeno di formule legislative e amministrative legate al principio di indisponibilità e vincolatività della pretesa tributaria, ma anche all'emergere di una prassi indirizzata maggiormente verso un assetto dispositivo degli interessi coinvolti. Sono emerse tesi, una su tutte analizzate da Lupi R. nel *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, che ritenevano comunque che l'accertamento con adesione sia un atto di determinazione consensuale, nel quale si incontrano le volontà delle parti e al formarsi del consenso si producono gli effetti disposti dalla legge. La difficoltà sostanziale nell'inquadrare la disciplina all'interno di uno dei due orientamenti è data dalla modalità con cui si ritiene

possibile la ridefinizione della pretesa tributaria. Con la Legge Tremelloni si è voluto eliminare il potere di accertamento delle Commissioni tributarie ed è stata esclusa la natura contrattuale di tale istituto qualificandolo come “adesione del contribuente all'accertamento”. Elemento essenziale della transazione è il potere di disposizione e vedere ciò nel concordato sarebbe incompatibile con il principio costituzionale di legalità in materia di imposte. Inoltre considerare il concordato come transazione sarebbe una deroga alle normative di contabilità statali in quanto impongono, per alcune transazioni, il parere preventivo del Consiglio di Stato e la registrazione alla Corte dei Conti. La Legge Tremelloni, come detto, sostituì il “concetto di “concordato” con “accertamento con adesione”, il quale dava la possibilità di definire l'imponibile per adesione del contribuente a seguito di un accertamento da parte dall'Ufficio ed introdusse spunti argomentativi per permettere all'Amministrazione di rettificare l'accertamento, anche successivamente l'avvenuta adesione del contribuente, in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La disciplina risultava poco approfondita e dettagliata con la conseguenza che raramente si instaurava un vero e proprio contraddittorio tra contribuente ed Agenzia delle Entrate, e quindi, anche a causa della totale assenza di un eventuale documento formale che potesse testimoniare l'avvenuto contraddittorio, si riduceva così ad una sorta di “patteggiamento”. Il concordato a regime in quegli anni decadde a tal punto che si giunse ad accertamenti superficiali, con disparità di trattamento, sfociando in corruzione che delineò gli

accertamenti come una sorte di “base d’asta” tant’è che, con la riforma tributaria degli anni Settanta si decise di eliminare tale istituto ad eccezione per le imposte sui trasferimenti.” [MORETTI D, *L'accertamento con adesione*, Tesi di Laurea in Amministrazione, Finanza e controllo, Università Cà Foscari, Venezia, 2016-17, pp 6-7] Ciò portò all'impossibilità, da parte del contribuente, di bloccare quelle pretese fiscali considerate illegittime. L’assenza di un contraddittorio in sede amministrativa comportò che ad ogni accertamento corrispondeva quasi sempre un ricorso alle Commissioni Tributarie, le quali ben presto si trovarono sommerse da un numero spropositato di ricorsi, da qui deriva la necessità di sgravare il carico di lavoro dei giudici tributari mediante provvedimenti di condono (emanati negli anni 1973, 1982, 1992).

2.0 - LA NORMATIVA VIGENTE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

2.1 - DISCIPLINA GENERALE

“L'accertamento con adesione, disciplinato dal D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, è una procedura di accertamento che consente al contribuente di giungere alla definizione della controversia nella fase precontenziosa in contraddittorio con l'Ufficio.” [IORIO A., *Accertamento e riscossione*, Wolters Kluwer, IPSOA, 2018 p.1268] Il

contribuente può concordare con l'Ufficio una maggiore imposta dovuta, beneficiando di una riduzione delle sanzioni pari ad 1/3 del minimo edittale.

Tale procedura è applicabile in relazione alle imposte dirette, all'IVA e alle principali imposte indirette come le imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale come scritto all'interno dell'Articolo 1 del Decreto Legislativo sopra menzionato. L'adesione è possibile anche per le liti, su atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, soggette a reclamo/mediazione di valore non superiore a 50.000 euro (20.000 euro prima del 2018). In questo caso il contribuente, successivamente al tentativo di adesione, in luogo del ricorso è tenuto a presentare reclamo ed a tentare una mediazione.

Sono compresi nell'applicazione dell'adesione anche i tributi locali, qualora ciò sia contemplato dal regolamento comunale e la determinazione sintetica del redditometro (reddito complessivo netto).

2.2 - SOGGETTI AMMESSI ALL'ADESIONE

I soggetti ammessi a fruire dell'accertamento con adesione sono:

- persone fisiche;
- società di persone, società di armamento, società di fatto, associazioni senza

personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, imprese familiari (indicati art. 5 TUIR);

- società di capitali e gli enti soggetti passivi IRES (indicati art. 73 TUIR).

E' necessaria, per le fattispecie seguenti, una precisazione:

- redditi prodotti in forma associata;
- sostituzione d'imposta;
- società che hanno esercitato consolidato fiscale;
- solidarietà tributaria.

Per quanto riguarda i sostituti d'imposta tali disposizioni si applicano nel caso in cui l'attività di controllo sostanziale sia diretta nei loro confronti. Nella sostituzione a titolo d'imposta non si pone alcun problema in quanto in ipotesi di ritenute operate in maniera insufficiente l'adesione del sostituto libera anche il sostituito poiché l'effettuazione della ritenuta esaurisce il prelievo. Per quanto concerne la sostituzione a titolo d'acconto possono essere chiamati ad effettuare il versamento delle ritenute non operate sia il sostituto sia il sostituito.

Si parla di solidarietà tributaria in quanto l'accertamento con adesione può essere definito anche da uno solo dei coobbligati a patto che:

- l'Ufficio invii l'invito a comparire a tutti i coobbligati;
- la definizione di uno dei coobbligati estingue l'obbligazione nei confronti

di tutti.

Coerentemente a ciò l'impugnazione dell'avviso di accertamento di un coobbligato comporta:

□ rinuncia all'adesione per costui ma non preclude possibilità di concordato da parte degli altri soggetti coinvolti;

□ nel caso in cui vi sia adesione di un soggetto il processo instaurato dagli altri coobbligati si estingue per “cessazione della materia del contendere” con conseguente rimborso delle somme versate.

2.3 - AMBITO DI APPLICABILITA'

L'ambito di applicabilità dell'adesione è esteso a qualsiasi fattispecie accertativa ove assumono rilevanza le posizioni induttive di accertamento e dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio.

Non sono oggetto di adesione gli esiti derivanti dalla liquidazione automatica delle dichiarazioni, in quanto non costituiscono accertamenti in senso tecnico. Ciò vale anche per il controllo formale e in questo caso il contribuente, per fruire della riduzione delle sanzioni, deve versare le somme entro 30 giorni dalla ricezione dell'avviso bonario.

Per quanto riguarda il recupero dei crediti d'imposta essi dovrebbero formare oggetto di adesione stante la natura accertativa ma, data la presenza di opinioni in senso contrario, si ritiene che non si debba confidare nella sospensione del termine di 90 giorni dati dalla domanda di adesione. Riepilogando, possono essere oggetto

di adesione: le rettifiche analitiche, accertamenti induttivi o presuntivi, studi di settore, rettifiche sintetiche (redditometro) e gli accertamenti di maggior valore.

2.4 - PROCEDURA E VIZI PROCEDURALI

La procedura di accertamento con adesione può scaturire sia da una proposta dell'Ufficio sia da una richiesta presentata dal contribuente.

In quest'ultima ipotesi, l'istanza può essere prodotta all'atto della ricezione dell'avviso di accertamento ma tale facoltà è preclusa nel caso in cui l'Ufficio avesse, in precedenza, già inoltrato l'invito.

L'invito al contraddittorio deve indicare:

- i periodi d'imposta che riguardano l'accertamento;
- le maggiori imposte, sanzioni, ritenute ed interessi dovuti;
- il giorno e il luogo in cui il contribuente dovrebbe comparire per effettuare

l'adesione;

- i motivi che hanno dato luogo alle maggiori imposte, contributi e ritenute.

Ciò permette al contribuente di valutare, in modo propedeutico, l'eventuale definizione con adesione.

Nel caso in cui l'Ufficio non abbia inoltrato l'invito, il contribuente può comunque formulare istanza di adesione in seguito alla notifica dell'accertamento. In caso contrario, la mancata risposta all'invito a comparire non è sanzionabile dall'Ufficio. L'art.6 comma 4 del D. Lgs. n. 218/97 dispone che “entro quindici giorni dalla

ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'Ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire”.

La norma, quindi, non impone il rispetto di adempimenti formali quali la notifica dell'invito, e pertanto proprio l'irritualità degli adempimenti autorizza a ritenere di essere in presenza di un termine ordinatorio.

In ogni caso, la presentazione dell'istanza prevista dal secondo comma dell'art.6, comporta solo la sospensione per 90 giorni dei termini di impugnazione dell'atto.

Più precisamente, la relazione al D. Lgs, n. 218/1997 chiarisce che “se la definizione non si formalizza nel lasso di tempo intercorrente fra la notifica dell'accertamento e il termine di scadenza per la relativa impugnazione, la proposizione di quest'ultima comporta rinuncia all'istanza di accertamento con adesione”.

Attraverso un'ordinanza della Corte di Cassazione, risalente al 2012, era già stata affrontata questa questione affermando che “in tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza D. Lgs 19 giugno 1997, n.218, ex art.6, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge” (Cassazione civile Sez. un. 17 febbraio 2010 n.3676 e Sez. Trib. 28 dicembre 2011 n. 29127; in senso sostanzialmente conforme cfr. Cass. 30 dicembre 2009 n. 28051).

Attraverso la sentenza n.3259 del 2 marzo 2012 (ud. 8 novembre 2011) la Corte di Cassazione aveva ancora una volta riaffermato che “prescindendo... da ogni considerazione circa l'intervento o meno di una tempestiva convocazione, è sufficiente rilevare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 6, non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni, decorsi i quali senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio non un obbligo ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria, ed inoltre che la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza D. Lgs, 16 giugno 1997, n. 218 ex art. 6, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge.

La fase di contraddittorio può concludersi con:

- adesione da parte del contribuente;
- accertamento qualora il contribuente non abbia effettuato istanza con

adesione oppure non si sia presentato in contraddittorio;

- archiviazione per insussistenza delle condizioni per procedere.

L'avvio della procedura può essere attuata su istanza del contribuente nel caso di accessi, ispezioni o verifiche oppure nel caso di notifica di avviso di accertamento non preceduto dall'invito a comparire.

In quest'ultimo caso, il contribuente può formulare istanza di adesione in carta libera prima dell'impugnazione dell'atto. L'istanza deve essere presentata all'Ufficio che ha emesso l'avviso, tramite consegna diretta o a mezzo posta tramite raccomandata e deve contenere il recapito telefonico del contribuente oltre alla sua casella di posta elettronica. Nel caso in cui il contribuente abbia proposto istanza di adesione, l'Ufficio, entro 15 giorni (termine di natura ordinatoria) dalla ricezione della stessa, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire.

L'Ufficio provvede quindi a redigere l'invito senza particolari formalità e ad inviarlo al recapito indicato dal contribuente nell'istanza di accertamento con adesione.

L'avviso di accertamento o di rettifica perde efficacia al momento del perfezionamento della definizione, vale a dire con il pagamento delle somme dovute per effetto della definizione ovvero della prima rata in caso di versamento rateale.

La mancata risposta all'istanza non comporta la nullità di alcun atto impositivo, posto che essa ha come effetto la sola sospensione del termine per la proposizione del ricorso per un periodo di 90 giorni.

Parte della giurisprudenza di merito è però pervenuta alla conclusione opposta, sostenendo che, optando per il carattere non obbligatorio dell'invito, il contribuente da un lato sarebbe spinto a proporre ricorso con conseguente rinuncia all'adesione e dall'altro, ove rimanesse in attesa della convocazione, rischierebbe la definitività dell'atto di accertamento, stante il carattere ordinatorio del termine di 15 giorni per la comunicazione dell'invito.

Si precisa che la presentazione del ricorso comporta rinuncia all'istanza di adesione. Se l'istanza viene inviata ad Ufficio incompetente, la stessa non potrebbe essere presa in considerazione, non essendoci nemmeno "l'obbligo, per l'Ufficio ricevente, di inviare l'istanza alla Direzione competente. A confutazione di ciò, si potrebbe richiamare un orientamento della Corte di Cassazione in base al quale i giudici, discostandosi dal precedente orientamento, hanno sancito che, nel caso in cui il contribuente presenti l'istanza di rimborso all'Ufficio incompetente, tale presentazione è idonea a comportare la formazione del silenzio rifiuto. Sebbene la situazione sia assai diversa dal caso di specie, il contribuente, estendendo il principio citato, potrebbe sostenere la validità dell'istanza, nonostante quest'ultima sia pervenuta all'Ufficio incompetente" [IORIO A. Accertamento e riscossione, IPSOA, Milano, 2014, p. 1783].

In caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per ricorrere è sospeso per 90 giorni. L'istanza, per comportare l'effetto sospensivo, deve essere presentata prima del decorso del termine per impugnare.

La sospensione del termine non si verifica quando la fattispecie non può formare oggetto di adesione, come nel caso di atti irrogativi di sole sanzioni, ovvero di accertamenti già preceduti dall'invito a comparire finalizzato all'adesione. Si deve, in quest'ultimo caso, trattare dell'invito a comparire, sicché la sospensione permane qualora, in precedenza, il contribuente sia stato destinatario di una richiesta di chiarimenti (es. nel caso di indagini bancarie).

Nel caso del litisconsorzio necessario, la domanda presentata da uno dei litisconsorti dovrebbe comportare la sospensione del termine anche per gli altri. E' comunque opportuno che i litisconsorti presentino diverse domande.

Per la solidarietà tributaria ciò è invece contemplato solo per le imposte indirette, ma si tratta di un principio che dovrebbe avere applicazione generalizzata.

Il periodo di sospensione causato dall'istanza di adesione è cumulabile con la sospensione feriale dei termini (intero mese di agosto, pertanto i termini riiniziano a decorrere dal 1° settembre).

Ora occorre domandarsi se, in ipotesi di mancata formalizzazione dell'accordo, ad esempio dopo 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, il termine rimanga comunque sospeso fino allo spirare dei 90 giorni o riprenda comunque a decorrere dalla data di mancata adesione. Secondo la giurisprudenza, la sospensione non viene meno per il fatto che le parti non abbiano formalizzato l'accordo prima della scadenza dei 90 giorni. Quest'opinione è stata approvata dalla Amministrazione finanziaria prima e poi avallata anche dalla Corte Costituzionale dove quest'ultima

afferma che le parti possono comunque riprendere le trattative successivamente ad un mancato accordo. Ciò non può avvenire nel caso di espressa rinuncia. E' possibile anche far riferimento a cinque possibili fattispecie di vizi del procedimento; il mancato concordato per errore procedimentale dell'Ufficio, l'incompetenza, l'esercizio del potere oltre il termine decadenziale, il mancato perfezionamento, il concordato con funzione atipica. "La prima ipotesi sopra enunciata è data dall'istanza del contribuente ex art. 6 D. Lgs. 218-1997, a cui non sia seguito l'invito dell'Ufficio (per mera omissione o perché esso ritenga, erroneamente, che lo specifico procedimento non possa seguire le vie del concordato). In tale frangente, comunque si analizzi il vizio, sembra che esso debba essere considerato solo causa di irregolarità. Infatti, il contribuente, nella prospettiva dei modi dell'accertamento potrebbe lamentare in giudizio solo il mancato abbuono sanzionatorio in quanto il concordato non comporta una riduzione dell'obbligazione tributaria, mentre in prospettiva transattiva sarebbe impossibile individuare il punto di incontro consensuale delle parti (e quindi provare il pregiudizio subito dal contribuente)." [CIVITARESE MATTEUCCI S.-DEL FEDERICO L., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Franco Angeli Editore, Milano, 2010, p.131] "Per ciò che riguarda la competenza, l'analisi dei vizi può essere limitata alla incompetenza territoriale, peraltro molto frequente e ciò induce la nullità degli atti impositivi. Le tesi che propendono per l'accordo sostitutivo risultano invece più garantiste

dell'affidamento del contribuente, sostenendo l'applicabilità dei principi generali sulla rappresentanza senza potere ex art. 1398 e 1399 cod. civ. Lungo la medesima direttrice e quindi con le stesse opposizioni nei risultati possiamo vedere la fattispecie dell'esercizio del potere oltre il termine decadenziale: si è nuovamente di fronte alla nullità (per esaurimento del settore temporale del potere) e applicazione di norme civilistiche, in questo caso ridotte all'art. 1398 (21) (la ratifica amministrativa, ipotizzata ex art. 1399 non potrebbe ovviamente avere luogo, a causa dell'esaurimento del potere). Poiché il D.Lgs. 218/1997 ha ricollegato il perfezionamento al versamento"[CIVITARESE MATTEUCCI S.-DEL FEDERICO L., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Franco Angeli Editore, Milano, 2010, p.132] , assai criticato, "pure la carenza di versamento costituisce una deviazione dal modello di validità. La chiara formulazione letterale dell'art. 9 impedisce di ritenere che l'atto, sottoscritto dalle parti, possa esplicare gli effetti tipici dell'istituto. Così, si sono proposte diverse linee interpretative: dalla quasi completa irrilevanza del concordato non perfezionato nelle tesi transattive, al recupero di alcuni diversi effetti in altre tesi, con variazioni che vanno dalla iscrivibilità a ruolo di quanto indicato nell'accertamento con adesione, alla rilevanza ai fini dell'autotutela o dell'esercizio della potestà impositiva. Va inoltre considerata la fattispecie in cui il concordato subisca una deviazione funzionale, comportando corruzione e il generico utilizzo dello strumento di accertamento per finalità di semplice definizione

dell'obbligazione, senza riferimenti concreti alla dimensione cognitiva del presupposto. Ci sembra peraltro che tale vizio possa trovare un univoco regime, indipendentemente dalla prospettiva adottata intorno alla natura: nella visione del concordato come modo dell'accertamento, avremmo una nullità per carenza di potere, mentre in ambito transattivo avremmo nullità per violazione di norme imperative ex artt. 1418 e 1345 Cod. Civ. o per specifica applicazione dell'art. 1972 c. 1 Cod. Civ. Oltre a queste cinque ipotesi possono poi essere riportate ad un vizio procedimentale, riguardante l'esercizio del potere antecedente il concordato, le fattispecie della omissione, negli atti impositivi, dell'indicazione secondo cui il contribuente può proporre istanza di accertamento con adesione o l'espressa, fallace, indicazione secondo cui il contribuente non può presentare l'istanza. Alcune pronunce di merito [Comm. Tributaria Siracusa 2004 n.289 e Trento 2003 n.95], avallate da parte della Dottrina tributaria [C. Garbarino], hanno ricollegato a questi vizi, uniti o meno al rifiuto dell'Ufficio di procedere a concordato, l'annullabilità dell'atto impositivo. Ciò pare non essere giustificato poiché in primo luogo, non sembra rispettosa dei principi espressi dalla giurisprudenza amministrativa, che offre rilevanza solo alle fattispecie in cui vi può essere un qualche margine di incertezza cognitiva nelle forme di tutela e, in secondo luogo, pare non incidere direttamente, come già notato sopra, sulla tutela offerta al contribuente, come anche richiesto da Cons. St. 5725/2006. “[CIVITARESE MATTEUCCI S.- DEL

FEDERICO L., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Franco Angeli Editore, Milano, 2010, p.132-133]

2.5 - IL PERFEZIONAMENTO DELLA PROCEDURA E RELATIVI

EFFETTI

Il perfezionamento, e quindi l'effetto, dell'adesione è disciplinato dagli artt. 7,8 e 9 del D.Lgs. n.218/97. Esso avviene seguendo varie fasi: innanzitutto deve essere predisposto e sottoscritto l'atto di adesione da entrambe le parti. In seguito a questo primo passo il contribuente dovrà pagare quanto dovuto o la prima rata in caso di pagamenti rateali (ove concessi). E' necessario evidenziare che l'Amministrazione non tiene conto di un lieve ritardo, rispetto ai 20 giorni, termine in cui deve essere effettuato il pagamento, con l'unico fine di attribuire prevalente importanza al principio della conservazione dell'atto di accertamento per evitare il costo di un lungo contenzioso (Cass. civ. Sez. tributaria n.6905 del 25/03/2011). In caso il pagamento dovuto sia integrale e vi sia un lieve inadempimento il contribuente può evitare l'iscrizione a ruolo (effettuata dall'Amministrazione finanziaria) dell'importo mancante ricorrendo al ravvedimento cioè versando il mancante importo assieme a sanzioni e interessi entro 90 giorni dalla scadenza. Nel caso di omesso, tardivo o carente versamento, integralmente dovuto o per la prima rata, l'adesione non si perfeziona e viene emesso un atto di liquidazione o un ruolo con

iscritte le somme risultanti dall'atto di accertamento. In caso di pagamento rateale questo avverrà senza prestare alcuna garanzia ma dovrà avvenire in 8 rate trimestrali, di pari importo, nel caso in cui l'importo dovuto complessivamente non sia superiore a 50.000 euro oppure in 16 rate trimestrali, di pari importo, in caso di importo superiore a 50.000 euro. Le rate comprendono gli interessi legali dovuti, che dal 2018 sono pari allo 0,3% annuo, calcolati a decorrere dal giorno successivo al termine di scadenza della prima rata indipendentemente dal giorno di effettivo versamento della stessa; in caso di pagamento rateale l'accertamento con adesione ha effetto con il pagamento della prima rata (le altre rate vanno versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre applicando il tasso legale in vigore al momento del perfezionamento dell'accordo senza tener conto del tasso vigente al momento del pagamento). In caso di insufficienti o tardivi versamenti delle rate successive alla prima sono erogate delle sanzioni proseguendo la rateazione. Detto ciò risulta opportuno procurarsi la provvista necessaria prima di perfezionare l'adesione, al fine di non vederne vanificati i benefici in seguito all'applicazione delle maggiori sanzioni sull'importo residuo a titolo di tributo come disciplinato dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97. Il terzo passaggio consiste nell'esibizione e nella consegna della ricevuta di pagamento con conseguente ritiro della copia dell'atto di adesione. Una volta perfezionato l'atto di accertamento con adesione è obbligatorio conservare la copia delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (conservarle secondo le regole ordinarie come enunciato da

Circ. Min. 8 agosto 1997, n.235/E), socie e associati di società di persone e simili oltre al coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

3.0 - GLI EFFETTI DELLA DEFINIZIONE

L'accertamento con adesione può produrre due tipi di effetti. Essi sono riconducibili a effetti tributari o extra-tributari.

3.1 - EFFETTI TRIBUTARI

Per ciò che concerne gli effetti, di tipo tributario, scaturiti dall'accertamento con adesione secondo quanto disposto dall'art. 2, co. 3, del D. Lgs. n. 218/1997, tale istituto giuridico produce i propri effetti in maniera distinta e classificabile in diverso modo, distinguibili in effetti di tipo principale o collaterale. I primi che abbiamo citato oltre a definire la posizione delle parti escludono la possibilità, per l'Amministrazione la possibilità di modificare o integrare il reddito accertato ed anche concordato con l'adesione del contribuente e per quest'ultimo viene esclusa la possibilità di presentare istanza di rimborso o impugnare tale atto. Il medesimo articolo di legge nel co. 4 trova mitigazione per il principio sopra esposto in quanto non preclude la reiterazione del potere impositivo prevedendo la possibilità di un'ulteriore azione di accertamento. Tutto ciò è possibile solo nei seguenti casi esposti dalla legge; 1) sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (aventi requisiti

richiesti per l'accertamento integrativo), ove si accerta un maggior reddito che sia contemporaneamente superiore al 50% (percentuale commisurata considerando anche il reddito dichiarato spontaneamente e non solo il maggior reddito definito) di quello complessivo concordato e pari almeno a 77.468,53 euro; 2) Se l'accertamento con adesione è sorto a seguito di accertamenti basati sugli studi di settore o sui parametri è possibile effettuare ulteriori accertamenti indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e dai limiti di reddito suddetti (art. 70 co. 2 e 3 L.342/2000) ciò potrebbe essere anche non considerato data la possibilità, non remota, di vedere cancellati gli studi di settore; 3) se l'adesione riguarda accertamenti parziali sono accertabili i redditi diversi da quelli presi in considerazione, anche sulla base di elementi conosciuti o conoscibili al momento dell'adesione; 4) se l'adesione definisce esclusivamente redditi da partecipazione nelle società di persone e assimilate o in aziende coniugali non gestite in forma societaria, l'ulteriore accertamento è ammesso per le altre categorie di reddito; 5) se l'ulteriore accertamento è emesso nei confronti di società di persone e assimilate, o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria, a cui partecipa un contribuente che ha effettuato l'accertamento con adesione relativamente alla sua posizione personale. L'ulteriore accertamento riguarda in tal caso il reddito di partecipazione; 6) se le dichiarazioni dei redditi e IVA presentate dal contribuente ai fini dell'adesione risultano difformi da quelle acquisite durante l'attività di controllo degli Uffici o risultano omesse, si procede all'accertamento e alla

liquidazione delle imposte dovute ed è possibile modificare, integrare e revocare gli atti già notificati e irrogare o revocare le relative sanzioni. Qualora l'adesione sia conseguente alla notifica di un avviso di accertamento, a norma dell'art. 6, co. 4, questo perde efficacia nel momento del perfezionamento dell'adesione e tale atto viene interamente sostituito dall'atto di adesione e quest'ultimo riguarda, necessariamente, tutto il contenuto dell'accertamento. Altri effetti sono quelli collaterali poiché, come già detto, in merito alle sanzioni amministrative vi comporta la riduzione delle sanzioni pari ad 1/3 del minimo previsto dalla legge, detto "minimo edittale" (art. 2, co. 5, D. Lgs. 218/97). La riduzione si riferisce alle sanzioni relative alle violazioni concernenti: 1) i tributi oggetto dell'adesione; 2) il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo di imposta. Dal tenore letterale della disposizione citata, si evince che la prevista riduzione si applica, in sostanza, a tutte le sanzioni derivanti da omissione, incompletezza e infedeltà della dichiarazione e dalla inosservanza di adempimenti relativi al periodo di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni definite e quindi alle violazioni relative agli obblighi contabili. Tale riduzione delle sanzioni non si applica ai seguenti casi riguardanti: 1) la liquidazione delle imposte dirette e dell'IVA a seguito di controllo formale delle dichiarazioni presentate (art. 36-bis del D.P.R. 600/73 e art. 60, co. 6, del D.P.R. 633/72). In tal caso la definizione non produce effetti sugli esiti dell'attività di controllo formale delle dichiarazioni originariamente presentate (art. 2, co. 3, D. Lgs. 218/97), non essendoci una diretta connessione tra la violazione e

l'accertamento del tributo per cui le sanzioni vengono applicate nella misura ordinaria. 2) L'omessa, incompleta o inesatta risposta alle richieste fatte dall'Ufficio. Inoltre, poiché la legge stabilisce che sono ridotte ad 1/3 le sanzioni relative al contenuto delle dichiarazioni, si ritiene che in caso di omessa presentazione non operi la suddetta riduzione. Quest'ultima agisce sull'ammontare delle sanzioni irrogate nello stesso atto di accertamento oggetto dell'adesione (Circ. Min. n. 235/E dell'8 agosto 1997). La presentazione dell'istanza di definizione preclude al contribuente la possibilità di beneficiare della riduzione in caso di mancata impugnazione. Da tener conto del fatto che la definizione dell'accertamento fa sì che le relative violazioni non rilevino ai fini della c.d. "recidiva" o violazioni continuate (art. 7 co. 3 del D. Lgs. 472/1997), cioè della possibilità di aumentare le sanzioni fino a 1/2 nei confronti di chi sia incorso in un'altra violazione del medesimo tipo nei 3 anni precedenti al caso preso in esame. Per ciò che riguarda l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni esso non trova applicazione nel caso in cui le violazioni riguardano più tributi o più periodi di imposta mentre trova applicazione al singolo tributo ed al singolo periodo d'imposta. L'accertamento con adesione inibisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

3.2 - EFFETTI EXTRA-TRIBUTARI

Oltre agli effetti definibili di tipo tributario è possibile citare effetti di tipo extra-tributario scaturiti dall'accertamento con adesione nel caso, ad esempio, dell'irrelevanza riguardo la determinazione di eventuali tasse universitarie o scolastiche correlate al reddito dichiarato con le seguenti eccezioni che seguono: 1) “Riduzione delle eventuali sanzioni penali: nell’ambito degli effetti della definizione, riveste particolare rilevanza la previsione, in base alla quale, 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 punibilità per i reati previsti dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla L. 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni, con esclusione dei reati previsti dall’art. 2, co. 3, e dell’art. 4 del medesimo decreto legge. Pertanto, dalla definizione concordataria, fermo restando la punibilità dei reati connotati da intento fraudolento, discende la non punibilità anche con effetto retroattivo, per alcuni reati tributari, di natura contravvenzionale. Questa disposizione costituisce un forte incentivo all’adesione ed è molto più favorevole al contribuente rispetto a quella previgente la quale si limitava a sancire la non rilevanza agli effetti penali. L’effetto “premiante” viene conseguito per tutti i periodi di imposta o annualità per i quali è intervenuta la definizione, limitatamente ai fatti che sono stati oggetto dell’accertamento con adesione, anche con applicazione retroattiva, in deroga all’art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n.4 49 . Relativamente alle ipotesi di reati non punibili, l’Ufficio darà notizia dell’intervenuta adesione all’Autorità giudiziaria.

Rimangono invece punibili, anche a seguito dell'accertamento con adesione, i reati più gravi considerati dalla legge tributaria ed in particolare: il mancato versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, di ritenute per l'ammontare stabilito dalla legge; l'occultamento o la distruzione delle scritture e documenti contabili, nonché tutte le ipotesi di falso e di frode fiscale previste dall'art. 4 del D.L. n. 429/1982. 2) L'art. 2, co. 3, del D. Lgs. 218/97, dispone altresì che l'accertamento con adesione non rileva ai fini dell'ICIAP e ai fini extra-tributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, in quanto commisurati alla medesima base imponibile delle imposte sui redditi. Su di essi è ammesso pagamento rateale e non sono dovuti interessi o sanzioni.”[RUSSO A.M., *L'accertamento con adesione*, Stage Agenzia delle Entrate, Unical, pp. 56-57-58] Le pene per i reati fiscali sono diminuite fino alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattito di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti attraverso pagamento “anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie” (art.13-bis D. Lgs.74/2000). Inoltre, i reati di omesso versamento IVA, di ritenute o di indebita compensazione per crediti non spettanti (artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, co.1 D. Lgs, 74/2000), non sono punibili se è intervenuto l'integrale pagamento del debito tributario, prima della dichiarazione del dibattito di primo grado, anche “a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione dell'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento

operoso” (art.12 D. Lgs. 74/2000). Il suddetto pagamento deve riguardare le sanzioni amministrative e gli interessi.

Su di essi è ammesso pagamento rateale e non sono dovuti interessi o sanzioni.

CONCLUSIONI

Al termine di questo elaborato siamo in grado di esprimere qualche osservazione conclusiva sul percorso che in questi anni ha caratterizzato l'accertamento con adesione. A distanza di anni dall'introduzione e dalla prima applicazione, esso ha indubbiamente rappresentato una svolta nei rapporti tra fisco e contribuente seppur con dubbi e perplessità legate all'operato del medesimo istituto giuridico.

Il Legislatore, attraverso la disciplina dell'accertamento con adesione, si è posto l'obiettivo di migliorare e rendere più funzionale il compito dell'Agenzia delle Entrate attribuendo a quest'ultima una maggiore centralità nel compito dell'accertamento delle imposte volte a determinare la corretta capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, che il più delle volte non era veritiero in deroga all'Art.53 della Costituzione Italiana secondo il quale “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Tale articolo è volto a tutelare l'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche in chiave solidaristica. Ciò si ricollega quindi all'articolo 2 della Costituzione il quale prescrive l'adempimento dei doveri inderogabili in chiave politica, economica e sociale giustificando la doverosità del tributo in quanto raccolto dallo Stato come

corrispettivo al godimento dei servizi pubblici. Il principio della capacità contributiva, che pareva inizialmente fine a se stesso, fu rivalutato dal Legislatore tanto che la Corte Costituzionale ha utilizzato tale principio per verificare la conformità delle leggi tributarie ai principi e ai valori espressi dalla Costituzione. Tale principio risponde all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario trovi giustificazione in indici rivelatori di ricchezza dai quali sia effettivamente e razionalmente deducibile l'idoneità alla soggezione all'obbligazione d'imposta, non limitata a una rilevanza meramente patrimoniale, bensì riferita a una più ampia e generica evidenza economica, da considerare in riferimento al singolo soggetto contribuente. In definitiva, il criterio costituzionale della capacità contributiva pone al legislatore due limiti, uno assoluto e uno relativo: quello assoluto attiene alla necessità di assicurare che ciascun presupposto del tributo sia espressivo di potenzialità economica effettiva; quello relativo assume ancora maggiore importanza, imponendo che il sindacato sulla sussistenza attuale della capacità contributiva non si limiti a rilevare la forza economica del presupposto, bensì sia indagato e ricostruito alla luce di tutti gli altri principi e valori riconosciuti dall'ordinamento, ed in primis all'art. 3, poiché proprio il giudizio di razionalità e di coerenza della norma impone un raffronto sistematico con tutte le altre norme dell'ordinamento, anche appartenenti ad altri rami del diritto in qualche modo connessi o interferenti. Quest'ultimo limite relativo, impone di assumere, quale ratio del tributo, un principio coerente con quelli di rango costituzionale e non

presenti nell'ordinamento nel momento storico considerato, tale da permettere il rispetto delle finalità di partecipazione alle spese pubbliche e obbediente all'interesse fiscale generale. Intesa in questo senso la portata normativa del co. 1 dell'art. 53, risulta sminuita l'importanza del co. 2 che, pur non essendo come in una tradizionale impostazione si era invece ritenuto, una disposizione unicamente programmatica, esprime in sostanza una pura direttiva per il legislatore.

L'istituto giuridico dell'accertamento con adesione rappresenta ovviamente uno strumento molto vantaggioso per il contribuente poiché preclude la possibilità, neppure troppo remota, di ulteriori accertamenti salvo specifiche eccezioni. Oltre a ciò è concessa possibilità di rateizzazione della pretesa erariale con le rispettive sanzioni e interessi legali dovuti (pari allo 0,8% annuo dal 2019), nonché la causa di non punibilità o attenuante per i reati tributari. E' evidente il carattere premiale nei confronti del contribuente che abbia collaborato con l'Amministrazione esponendo le proprie ragioni in fase amministrativa seppure con lo scopo di indurlo all'utilizzo di tale procedura anche qualora l'imposta rideterminata si discosti da quella effettivamente dovuta in modo da far ottenere all'Erario una pronta riscossione della maggior imposta dovuta a causa della definitività dell'atto. E' possibile quindi affermare che l'accertamento con adesione è uno degli strumenti deflativi del contenzioso tributario che ha permesso di ridurre il numero dei ricorsi pervenuti alle Commissioni tributarie soprattutto a causa della legislazione previgente che aveva portato i soggetti passivi d'imposta a fare appello alle

Commissioni tributarie per ogni singola pretesa dell'Amministrazione finanziaria che attualmente è stata quindi anteposta al giudice tributario grazie a questo istituto. Gli Uffici amministrativi furono per lungo tempo messi in secondo piano mentre, invece, questi hanno il compito e il dovere di determinare la corretta imposta ed adempiono, o almeno dovrebbero, a questa funzione prima del giudice tributario superando l'idea comune che quest'ultimo sia il primo e maggior riferimento per la rideterminazione dell'imposta, poiché egli è un soggetto che dovrebbe intervenire solo successivamente all'operato dell'Amministrazione finanziaria con il solo fine di giudicare la controversia tra le parti. Attraverso questa nuova legislazione dell'accertamento con adesione si vuole quindi rendere partecipe il contribuente dei procedimenti amministrativi, che ne trae interesse economici, con l'obiettivo da parte del Legislatore di alleggerire il carico di lavoro delle Commissioni tributarie provinciali e regionali che dovrebbero intervenire non per prassi ordinaria ma come facoltà dopo che il soggetto passivo abbia avuto un confronto dialettico e trasparente con l'Amministrazione al fine di ricomporre la reale ed esatta pretesa erariale attraverso una impostazione maggiormente collaborativa. Si è manifestata quindi la necessità di far cooperare il contribuente all'attività della Pubblica Amministrazione, come avveniva già in alcuni Stati esteri, al fine di ridurre l'evasione fiscale e di ridurre l'automatismo che era tipico dei processi di accertamento a causa di valori parametrici, reddituali e contabili che finivano con l'emissione di atti di accertamento che non rispecchiavano la reale capacità

contributiva del soggetto passivo d'imposta che veniva colpito per redditi solo apparenti comportando, come già detto in precedenza, numerosi ricorsi dinanzi al giudice tributario.

La legislazione continua ad evolversi continuamente poiché ci si trova in una società che muta essendo un ambiente dinamico e non statico il che provoca numerosi cambiamenti della legislazione, si è passati infatti dal vecchio istituto giuridico del contenzioso all'Accertamento con adesione dove quest'ultimo è anche influenzato dal diritto Comunitario, infatti la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea all'art. 41 enuncia che ogni individuo ha diritto di essere ascoltato prima che, nei suoi confronti, sia intrapreso un provvedimento pregiudizievole. Inoltre la giurisprudenza europea ha riconosciuto, in materia doganale, un diritto generalizzato al contraddittorio attribuendo di conseguenza estensione applicativa ai procedimenti in cui non fosse espressamente previsto confronto dialettico tra le parti. Essendo il contenzioso tributario un istituto a cui è difficile attribuire un ruolo chiave e una propria natura giuridica questo, dinanzi al giudice tributario potrebbe essere la causa della nascita di un'ulteriore controversia in merito all'ambigua applicazione della sua procedura che essendo flessibile può variare per ogni singolo caso preso in considerazione il che determina pareri discordanti delle singole parti. Si termina questo elaborato dicendo che si è voluto analizzare il dibattito che concerne l'istituto dell'accertamento con adesione e i diversi punti di vista che il Legislatore non ha chiarito ma ha voluto lasciare liberi, per quanto

riguarda l'operatività del principio del contraddittorio nella fase istruttoria dell'accertamento, affidando quindi un'importanza notevole al ruolo dell'Amministrazione finanziaria, oltre che delle Commissioni Tributarie provinciali e regionali. Se si esaminano le norme riguardanti quest'istituto si può da subito notare che queste rimangono in larga parte lontane seppur con alcuni punti di vicinanza confermando l'opposizione dogmatica che percorre l'ordinamento tributaria da più di un secolo e pare che rimanga questo contrasto di vedute dell'accertamento con adesione anche nel prossimo futuro. L'istituto dell'accertamento con adesione ha assunto nel tempo rilevanza quale strumento principe di definizione della pretesa tributaria soprattutto nei casi di utilizzo di metodologie induttive di accertamento o comunque caratterizzati dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio, in cui il contraddittorio possa offrire allo stesso la possibilità di contemperare il presupposto impositivo con le ragioni concrete e specifiche offerte dal contribuente, e quindi, una attenta valutazione dei costi - benefici dell'operazione tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonché degli oneri del rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso.

Atti contenenti più disposizioni, vale a dire che qualora più disposizioni siano contenute in un unico atto, occorre verificare se queste assumono autonoma rilevanza con riferimento agli effetti giuridici prodotti, o se le stesse risultano intrinsecamente connesse le une alle altre: infatti, se da ciascuna disposizione

contenuta nell'atto derivano situazioni negoziali autonome, la disposizione così individuata formerà oggetto di autonoma definizione con adesione, come se fosse un atto distinto. Da ultimo un cenno si potrebbe fare riguardo alla impugnabilità dell'atto di accertamento con adesione, rappresentando che la giurisprudenza (Cass. 5138/16), esclude ogni possibilità di ripensamento del contribuente dopo la definizione del contesto tributario mediante adesione, in qualsiasi forma esso sia manifestato, ivi compresa la proposizione al fisco di una domanda di restituzione di somme. Di contro, Lupi ne sostiene la ammissibilità entro limiti differenti e variamente argomentando, ancorché muovendo da premesse diametralmente opposte circa la natura dell'atto stesso. L'art. 2 comma 3 del D. Lgs. 218 stabilisce che l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, ma è subito evidente che tale categorica previsione non può essere presa alla lettera se si pensa alla possibilità che l'atto sia privo dei requisiti idonei a ricondurlo al contribuente o all'amministrazione, oppure abbia un oggetto impossibile. In tale ipotesi, è del tutto evidente come non sia possibile escludere l'impugnazione. Ma la stessa autorevole dottrina sostiene anche che, le considerazioni effettuate risultano vanificate dal fatto che l'atto di accertamento con adesione si inserisce come componente in una più ampia fattispecie comprendente l'adempimento delle obbligazioni assunte. Il contribuente, infatti, non ha alcuna necessità di impugnare potendo impedire la produzione dei suoi effetti con il solo non darvi esecuzione. La dottrina [Sandulli A.M., *I limiti di esistenza dell'atto amministrativo*] propugna poi la tesi della

impugnabilità laddove si sia in presenza di gravi patologie quali ad esempio la nullità od inesistenza dell'atto che si collega alla carenza di potere dell'autorità amministrativa. In tale caso l'atto sarebbe del tutto inesistente e quindi da una parte il contribuente avrebbe il diritto di ottenere il rimborso di quanto versato, mentre l'Amministrazione Finanziaria potrà continuare a perseguire la pretesa erariale secondo le forme ordinarie. Anche patologie che attengono ai profili di illegittimità possono determinare l'impugnazione, quali ad esempio: elementi costitutivi dell'atto o quanto al relativo procedimento di formazione, vizio di incompetenza dell'organo pubblico, adesione sottoscritta da soggetto non formalmente legittimato.

BIBLIOGRAFIA E RIFERIMENTI

- CAMPANA R.P., *L'accertamento con adesione*, Diritto.it, 2015;
- CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte, IV ediz.*, IPSOA, Milano, 2005;
- CIVITARESE MATTEUCCI S. - DEL FEDERICO L., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Franco Angeli Editore, Milano, 2010;
- CORTE DI CASSAZIONE: Cass. n.883 10 marzo 1975; n.595 dell'8 febbraio 1978; C.T.C. n.13232 del 16 novembre 1976;
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2000;
- IORIO A., *Accertamento e riscossione*, IPSOA, Milano, 2014;
- IORIO A., *Accertamento e riscossione*, Wolters Kluwer, IPSOA, 2018;
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2012;
- LEFEBVRE G.F., *Fiscale*, Memento pratico, 2018;
- LUPI R., *Diritto tributario Parte generale VIII ediz.*, Giuffrè, Milano, 2005;
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2001;
- MAGISTRO L., *Accertamento con adesione: natura e rapporti con autotutela ed acquiescenza*, Corriere tributario – 2002;
- MARELLO E., *Note intorno all'atto di accertamento con adesione carente di forma o sottoscrizione*, *Rassegna tributaria: Legislazione e giurisprudenza tributaria*, 2006;

MERCATALI A., *L'accertamento delle imposte dirette*, Casa editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1980;

MORETTI D., *L'Accertamento con adesione*, Tesi di Laurea in Amministrazione, finanza e controllo, Università Cà Foscari, Venezia, 2016-17;

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario a cura di Amatucci*, CEDAM, Padova, 1994;

QUARTA O., *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile vol.III*, Milano, 1902, p.489;

RUSSO A.M., *L'accertamento con adesione*, Stage Agenzia delle Entrate, Unical;

SANDULLI A.M., *I limiti di esistenza dell'atto amministrativo*, RDI, 1949;

TESAURO F., *Istituzioni di Diritto Tributario – Parte generale*, Utet, 2019;

TOTO G.S., *La discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 218/97*, Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze, 2004;

TOTO G.S., *Natura giuridica dell'accertamento con adesione e raffronto con il concordato preventivo*, Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze – 2004;

RINGRAZIAMENTI

Dopo la fine di questo ciclo è doveroso dover inserire questa pagina dedicata a tutte le persone che mi sono state vicine in questo periodo.

Il mio speciale ringraziamento va innanzitutto alla mia famiglia, senza la quale questo percorso non sarebbe stato possibile, dalle componenti più vicine quindi mia madre, mio padre e mia sorella, alle componenti meno vicine ma comunque davvero importanti come i miei nonni e mio zio che mi hanno dato stabilità e tranquillità durante tutta questa fase.

Altra componente da inserire sono senz'altro le mie amiche e i miei amici con i quali abbiamo condiviso gioie e momenti più difficili. Tra questi uno speciale ringraziamento va, senza alcun dubbio, al mio amico "Fiorino" venuto a mancare pochi mesi fa e a mia zia Laura.

Ultima componente, ma comunque molto importante, è Claudio, che è stato capace di farmi superare tutte le difficoltà che questo percorso mi ha rivolto e a darmi continuità anche quando la voglia di studiare veniva meno.

E' a tutti loro che rivolgo il mio più grande ringraziamento!!!