



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in

Amministrazione,  
finanza e controllo

ordinamento ex D.M.  
270/2004

Tesi di Laurea

# L'accertamento con adesione

**Relatore**

Ch.mo Prof. Antonio Viotto

**Correlatore**

Ch.ma Prof.ssa Cristina De Benetti

**Laureando**

Davide Moretti

Matricola 840791

**Anno Accademico**

2016 / 2017



# **L'accertamento con adesione**

## **- Indice -**

<b>Introduzione</b>	p. 1
<b>Capitolo 1 - L'accertamento con adesione</b>	
1.1. Le origini dell'accertamento con adesione e l'evoluzione storica	p. 5
1.2. La natura giuridica: atto unilaterale della Pubblica Amministrazione o contratto di transazione	p. 12
1.2.1. La concezione accertativa o compositiva	p. 22
1.2.2. L'indisponibilità e la discrezionalità	p. 25
1.3. Profilo oggettivo e soggettivo	p. 32
<b>Capitolo 2 - Il funzionamento dell'accertamento con adesione</b>	
2.1. Le modalità di avvio della procedura	p. 39
2.1.1. L'istanza di adesione presentata dal contribuente: obbligo o facoltà di instaurare il contraddittorio	p. 43
2.1.2. La modalità di spedizione dell'istanza di adesione	p. 51
2.2. La sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento	p. 57
2.2.1. L'interruzione della sospensione può avvenire in caso di verbale negativo o dell'espressa volontà di non volere procedere	p. 62
2.2.2. La questione ancora controversa in riferimento al cumulo tra la sospensione dei termini per l'accertamento con adesione e quella per la sospensione feriale	p. 65
<b>Capitolo 3 - Il perfezionamento dell'accordo</b>	
3.1. Profili generali	p. 71
3.2. Il mancato perfezionamento e il valore probatorio delle dichiarazioni rese durante il contraddittorio	p. 76

3.2.1. Le conseguenze del mancato versamento delle somme dovute o il ritardo nell'eseguire il pagamento	p. 81
3.3. Il perfezionamento viziato	p. 86
<b>Capitolo 4 - I vantaggi dell'accertamento con adesione</b>	
4.1. L'immodificabilità dell'accordo	p. 97
4.2. Il rapporto tra l'accertamento con adesione e la mediazione tributaria	p. 103
4.3. Le sanzioni amministrative	p. 106
4.3.1. L'abrogazione dell'adesione ai processi verbali di constatazione e dell'adesione all'invito al contraddittorio come conseguenza del nuovo ravvedimento operoso	p. 108
4.4. Le sanzioni penali	p. 112
<b>Conclusioni</b>	p. 117
<b>Bibliografia</b>	p. 121

## **Introduzione**

Il presente elaborato si ripropone di analizzare l'istituto dell'accertamento con adesione, non tanto dal punto di vista meramente funzionale e procedurale, ma in un'ottica maggiormente teorica, con l'intento di effettuare un'analisi dell'inquadramento giuridico della disciplina. Conclusa questa prima tematica, si prosegue lo studio considerando tutte quelle fattispecie che, dopo oltre vent'anni, presentano ancora criticità sulle modalità d'attuazione dell'istituto e sugli eventuali effetti giuridici prodotti.

L'istituto in questione è classificato tra gli strumenti deflativi del contenzioso, in quanto, mediante l'instaurazione di un trasparente contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, si esplica il tentativo di evitare l'instaurazione di un contenzioso giudiziale, risolvendo così la questione in fase amministrativa.

La definizione della controversia mediante l'accertamento con adesione valuta interessi e vantaggi per entrambe le parti. L'interesse maggiore, dal punto di vista teorico, che, sempre ipoteticamente, coincide con quello delle parti, è relativo al giusto riparto, in quanto l'adesione consiste nell'individuare il corretto "presupposto" impositivo a mezzo del contraddittorio. Gli effetti secondari permettono all'Erario, mediante tale procedura, di definire in modo certo e repentino il debito tributario per l'anno d'imposta accertato e al contribuente, a fronte di una rinuncia all'impugnazione dell'atto d'adesione, di evitare le spese procedurali ed ottenere una riduzione delle sanzioni secondo le modalità previste dalla legge.

Preme evidenziare che l'istituto in questione, come tutti gli strumenti deflativi del contenzioso, spesso viene erroneamente inquadrato come una vera e propria transazione tra privati sulla base di reciproche concessioni, quale la rinuncia alla garanzia del giudice per il contribuente e ad una quota del tributo per l'Erario. Di fatto, però, lo scopo principale è la corretta determinazione della pretesa erariale.

L'accertamento con adesione così come attualmente disciplinato è in vigore dal 1997, anche se nel corso degli anni ha subito qualche modificazione in riferimento all'entità della decurtazione operata sulle sanzioni e all'integrazione delle modalità di adesione. Infatti, in merito a quest'ultimo aspetto, il Legislatore ne aveva ampliato l'ambito di applicazione prevedendo due ulteriori modalità, l'adesione all'invito al contraddittorio e l'adesione al Processo Verbale di Constatazione, così da anticipare il momento in cui era

possibile prestare adesione, senza però instaurare un contraddittorio tra le parti. Va tuttavia puntualizzato che dal 2015 queste nuove disposizioni sono state abrogate, come conseguenza anche dell'evoluzione della disciplina tributaria che ha introdotto il nuovo ravvedimento operoso.

L'istituto in questione ha sicuramente un importante rilievo nell'attuale sistema tributario caratterizzato da una saturazione delle Commissioni Tributarie, circostanza evidente se si considera che nei primi anni novanta giungevano a queste circa novantamila ricorsi ogni anno, ma solamente il 50-70% veniva deciso dal giudice. Il ripristino dell'accertamento con adesione ha permesso di contrarre notevolmente il carico lavorativo dei giudici di merito, soprattutto per quanto attiene il primo grado, diminuendo a "soli" trecentoquarantamila i ricorsi pervenuti a quest'ultimi. Le Commissioni Tributarie Regionali, diversamente, ne hanno beneficiato solo marginalmente, in quanto non è stato ridotto significativamente il numero dei ricorsi in appello, stabilizzati attorno ai duecentomila l'anno<sup>1</sup>.

L'accertamento con adesione si inserisce in modo armonico con il contesto attuale di favorire maggiormente una dialettica nel procedimento amministrativo, tendenza sempre più evidente e necessaria. La partecipazione del contribuente sta assumendo una crescente rilevanza anche in altre discipline tributarie che, seppure riconducibili ad un contraddittorio tra Amministrazione e soggetto passivo d'imposta, rimangono istituti ben distinti e differenti dall'accertamento con adesione e rispondono a interessi diversi da quello deflativo. Dimostrazione di questa recente propensione, alla crescente partecipazione del contribuente nella fase amministrativa, appariva già con la L. del 7 agosto 1990, n. 241. Un intervento più marcato è stato attuato dalla L. del 27 luglio 2000, n. 212, meglio nota come lo "Statuto dei diritti del contribuente", la quale stabilì che in caso d'incertezze, prima di procedere all'iscrizione a ruolo del contribuente, questo dev'essere invitato dall'Ufficio a fornire i chiarimenti necessari. Più recentemente si è previsto un vero e proprio obbligo di attuare il contraddittorio preventivo, prima di adottare un provvedimento lesivo nei confronti dei diritti del contribuente; questa disposizione, nel caso in cui abbia come oggetto tributi armonizzati, è di derivazione comunitaria.

---

<sup>1</sup> Cfr. Aucejo E. V. e Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, pt. V.

Il sistema tributario si sta evolvendo, abbandonando sempre più, almeno teoricamente, il modello autoritativo e ricercando un'impostazione maggiormente collaborativa con il contribuente. La cooperazione è un requisito importante e necessario per determinare il corretto presupposto impositivo senza ledere l'effettiva capacità contributiva. Il Legislatore nel perseguire questo intento ha introdotto istituti come il contraddittorio anticipato, l'accertamento con adesione e il reclamo/mediazione, sono tutti volti a coinvolgere le parti in uno scambio d'informazioni nella speranza di avvallare il contenzioso tributario. Tuttavia, mentre il primo istituto, come già detto è un principio generale dell'UE che pone le sue fondamenta nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, c.d. carta di Nizza, è volto a salvaguardare il contribuente da provvedimenti lesivi e sbrigativi, i secondi due istituti sono molto simili tra loro, sia nel funzionamento sia nello scopo, e generano quasi una duplicazione. Questi ultimi due divergono sostanzialmente nel momento in cui possono essere attuati e nell'ambito applicativo: il primo antecedentemente la proposizione del ricorso in quanto quest'ultimo costituisce una causa ostativa; il secondo può essere fruito dal contribuente dopo aver proposto ricorso/reclamo ed ha una base d'applicazione più ampia, in quanto concerne tutte le possibili controversie radicabili davanti al giudice tributario. In tal caso, solamente dove la controversia abbia un valore pari o inferiore a ventimila euro<sup>2</sup>, si determina obbligatoriamente una fase di mediazione. Il legislatore, nel disciplinare il reclamo, voleva far sì che le parti tentassero obbligatoriamente un'eventuale accordo in sede amministrativa per le cause di modesto valore, con l'intento di ridurre, anche in questa fattispecie, il carico lavorativo delle Commissioni Tributarie. La duplicazione quindi si manifesta solamente nel caso in cui il contribuente abbia già effettuato un tentativo di accordo non andato a buon fine in sede di adesione ed abbia successivamente proseguito con l'impugnazione dell'atto di accertamento o di rettifica.

Alla luce di tutte queste considerazioni risulta evidente l'importanza di un dialogo che permetta al contribuente di argomentare e giustificare le eventuali irregolarità o mancanze nelle indagini dell'Amministrazione, così da rendere agevole l'accertamento ed evitare una potenziale lite, ma soprattutto evitare lesioni alla sfera privata del

---

<sup>2</sup> Si fa presente che a decorrere dal 1° gennaio 2018 la mediazione sarà obbligatoria per le liti aventi un valore pari o inferiore a cinquantamila euro. Questo a seguito della modifica dell'articolo 17 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992 apportata dall'art. 10 del D. L. n. 50/2017 (c.d. "manovrina"), sostituendo le parole "ventimila euro" con le parole "cinquantamila euro".

contribuente ed individuare il giusto riparto nel rispetto degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Il seguente lavoro conduce quindi un'analisi sull'istituto dell'accertamento con adesione, effettuando un primo esame sulla travagliata evoluzione storica che ha avuto sicuramente influenti ricadute sull'identificazione della natura giuridica dell'accertamento con adesione. Quindi, effettuata un'esposizione su quest'ultimo aspetto, si studiano alcune caratteristiche dell'istituto che presentano tuttora delle criticità, tra cui la controversa questione sulle modalità di perfezionamento dell'accordo. Si concluderà l'esposizione sui vantaggi di cui può fruire il contribuente mediante la definizione in adesione.

## – Capitolo 1 –

### L'accertamento con adesione

#### 1.1. Le origini dell'accertamento con adesione e l'evoluzione storica

L'accertamento con adesione è attualmente disciplinato dal Decreto Legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, sulla linea dell'art. 3, comma 120 della L. del 23 dicembre 1996, n. 662.

L'istituto «si propone di fornire all'Amministrazione finanziaria ed ai contribuenti uno strumento snello, ma al tempo stesso garantista, per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria»<sup>3</sup>, evitando potenziali controversie<sup>4</sup> e cercando così di ridurre il carico lavorativo delle Commissioni Tributarie, da qui la classificazione come strumento deflativo del contenzioso<sup>5</sup>.

L'accertamento con adesione però non è apparso per la prima volta nel 1997, bensì è stato preceduto da istituti simili, ma meno raffinati.

Un *excursus* storico può mettere in luce come questo abbia avuto un'«oscillante e non ancora ben assestata evoluzione normativa, giurisprudenziale e dottrinale, [...] alternando il *nomen* di “concordato”, termine con cui fu battezzato, con quello di “accertamento con adesione” tutt'ora vigente»<sup>6</sup>.

Il T.U.I.D. del 1958, n. 645, nell'art. 34, recepì l'accertamento con adesione in materia d'imposte dirette, meglio noto con il termine “concordato”, così come

---

<sup>3</sup> Antico G., *Accertamento con adesione. Redditi di capitale. Il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'art. 14 del D.P.R. n. 917/1986 in sede di adesione*, in il Fisco, 2004, pt. VIII, fasc. n. 1, pagg. 2441 ss.

<sup>4</sup> Cfr. Circolare 8 agosto, n. 235/E la quale specifica che con la «L. 23 dicembre 1996, n. 662, è stata avviata una profonda riorganizzazione del sistema tributario indirizzata prevalentemente alla semplificazione degli adempimenti, all'armonizzazione della disciplina dei tributi e delle basi imponibili, alla revisione del sistema sanzionatorio e alla deflazione del contenzioso anche attraverso l'instaurazione di un miglior rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e di trasparenza.

In tale contesto si inserisce la delega per la revisione degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale attuata con il D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218» ed individua nell'accertamento con adesione uno «strumento snello ma, al tempo stesso, garantista per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria» così «da incrementare il gettito fiscale e ridurre drasticamente il contenzioso tributario».

<sup>5</sup> Si veda la Circolare, 20 maggio 2010, n. 26/E, dalla quale emerge chiaramente il sempre maggiore interesse nei confronti degli strumenti deflativi del contenzioso per diminuire le controversie Tributarie. Al par. 1.1, infatti, si può individuare chiaramente tale interesse: «prevede che venga perseguita la “diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti mediante il diffuso ricorso agli istituti deflativi del contenzioso”».

<sup>6</sup> Fantozzi A., *Il diritto tributario*, 3 ed., 2003, UTET, Torino, pag. 469.

disciplinato dalla c.d. Legge Tremelloni del 1956. Anche se con modalità più sfumate tale istituto compariva già nel T.U. 4021/1877<sup>7</sup>, nel R.D 560/1907 e nei Regi Decreti n. 3269<sup>8</sup> e n. 3270<sup>9</sup> del 1923, che iniziarono a delinearlo in via più definita<sup>10</sup>.

La Legge Tremelloni 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<sup>11</sup> 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<sup>12</sup>.

La disciplina risultava poco approfondita e dettagliata con la conseguenza che raramente si instaurava un vero e proprio contraddittorio tra contribuente e 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 piuttosto ad una sorta di “patteggiamento”»<sup>13</sup>.

Il concordato a regime in quegli anni decadde a tal punto che si giunse ad accertamenti superficiali, con disparità di trattamento, sfociando in una corruzione tale che delinse accertamenti come «una sorte di “base d'asta”»<sup>14</sup>.

---

<sup>7</sup> R. D. 24 agosto 1877, n. 4021, in particolare all'interno dell'art. 40, dava la possibilità all'agente di concordare con il contribuente le correzioni da effettuare in merito all'accertamento.

<sup>8</sup> Il R.D. del 1923 n. 3269 disciplina l'imposta di registro.

<sup>9</sup> Il R.D. del 1923 n. 3270 disciplina l'imposta sulle successioni.

<sup>10</sup> Cfr., Fantozzi A., *op. cit.*, pagg. 469 ss., l'autore definisce tale disciplina prevalentemente a carattere «negoziale “del concordato” tra il contribuente ed il fisco»; in merito all'evoluzione storica, Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, 2001, Giuffrè, Milano, pag. 52, evidenzia il fatto che il concordato poteva avere luogo solamente a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, assumendo la formula di accordo tra l'Amministrazione e il contribuente sul valore da assoggettare ad imposta; tale accordo si formalizzava mediante una dichiarazione sottoscritta dal contribuente e dal rappresentante dell'Ufficio.

<sup>11</sup> L'atto di adesione doveva contenere, a pena di nullità, la data e la sottoscrizione del rappresentante d'Ufficio e del contribuente o del suo rappresentante e doveva indicare le fonti e gli elementi da cui fosse scaturita la determinazione dell'imponibile, facendo riferimento esplicito alla dichiarazione del contribuente nel caso in cui fosse stata presentata.

<sup>12</sup> Art.3, comma 1 della L. 5 gennaio 1956, n. 1, c.d. Legge Tremelloni; sul punto vedi Versiglioni M., *Op. Cit.*, pag. 88.

<sup>13</sup> Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento: nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, 1990, CEDAM, Padova, pag. 16.

<sup>14</sup> Lupi R., *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pt. IV, pag. 793.

La degenerazione del “concordato” diede luogo a c.d. “mercanteggiamenti” non tollerabili, tant’è che, con la riforma del sistema tributario degli anni settanta<sup>15</sup>, si decise di eliminare l’istituto per tutte le imposte ad eccezione di quelle sui trasferimenti<sup>16</sup>.

All’interno di questo nuovo scenario il contribuente si trovava sprovvisto della possibilità di bloccare pretese fiscali illegittime prima della ricezione dell’atto autoritativo di accertamento.

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 la necessità di sgravare il carico di lavoro dei giudici tributari mediante provvedimenti di “condono”<sup>17</sup>. Appariva dunque legittimo domandarsi se il minor male fosse un mercanteggiamento dovuto al “concordato” o una rideterminazione forfettaria del tributo in forza di legge, passando da un arbitrio amministrativo ad uno di tipo legislativo, e quindi non meno discutibile in riferimento ai principi costituzionali di capacità contributiva ed eguaglianza<sup>18</sup>.

Alla luce di queste considerazioni si ritenne che il sistema necessitava di maggiori punti d’incontro tra contribuente e Amministrazione con lo scopo di prevenire le liti davanti ai giudici tributari, riducendo così il numero di ricorsi da giudicare.

La L. 30 novembre 1994, n. 656<sup>19</sup> reintrodusse l’accertamento con adesione, revisionò la conciliazione giudiziale e si attuarono nuovi condoni, così da eliminare in modo

---

<sup>15</sup> La riforma, sulla base della L. 9 ottobre 1971, n. 825, introdusse la fiscalità di massa ponendo il contribuente in un nuovo ruolo per l’attuazione del prelievo. Sul punto, Moschetti F., *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordinamento italiano*, in il Fisco, 1995, pt. XXII, pag. 5333, definisce i cambiamenti dei principi generali di determinazione del reddito d’impresa e di lavoro autonomo:

- a) tutte le imprese e lavoratori autonomi hanno l’obbligo di tenere le scritture contabili;
- b) viene precisato il contenuto del reddito d’impresa e di lavoro autonomo;
- c) l’accertamento tributario deve tendere a determinare il reddito effettivo di ciascun contribuente;
- d) la determinazione del reddito in base a criteri approssimativi e di medi è considerata eccezionale.

<sup>16</sup> Più precisamente per la determinazione dell’imposta di registro, art. 50 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, e nell’imposta sulle successioni e donazioni, art. 27 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.637.

<sup>17</sup> I condoni vennero effettuati negli anni 1973, 1982 e 1992.

<sup>18</sup> Vedi, Moschetti F., *op. cit.*, pag. 533.

<sup>19</sup> Puntualizzando sull’argomento va detto che, a seguito della mancata conversione il D.L. 17 settembre 1994, n.538, fu emesso il D. L. 16 novembre 1994, n.630, le cui disposizioni furono poi trasfuse nel testo del D. L. n. 564/1994, quest’ultimo già approvato durante il periodo di vigenza del D. L. n. 538/94. Il D. L. n. 564/1994 fu poi convertito con la L. n. 656/1994, introducendo variazioni normative di tutto rilievo per l’accertamento con adesione si ampliava l’ambito di operatività dello stesso sotto il profilo soggettivo, eliminando le limitazioni per le persone fisiche; sotto quello oggettivo estendendo ai principali tributi indiretti e venivano ridotte le sanzioni ad un quarto del minimo. Versiglioni M., *Op. Cit.*, pagg. 141 ss.

decisivo il contenzioso tributario pregresso. La «più significativa novità introdotta con il concordato a regime è la fase del contraddittorio»<sup>20</sup> che permette così al contribuente di «partecipare attivamente all'attività di accertamento operata dall'Amministrazione finanziaria»<sup>21</sup>.

Sulla scia della L. 656/1994 fu introdotto il D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218<sup>22</sup>, ispirato dalla delega contenuta nella L. 662/1996. Questo prevedeva strumenti deflativi del contenzioso<sup>23</sup> più affinati ed efficaci, nonché revisionava in modo organico la disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale<sup>24</sup>.

In tal modo «laddove l'accertamento “tradizionale” mostra con evidenza i propri limiti nel non riuscire efficacemente ad instaurare un rapporto di collaborazione con il contribuente, il concordato a regime, con l'instaurazione del contraddittorio, consente ad entrambe le parti una trasparenza impossibile con il semplice invio di questionari»<sup>25</sup>.

---

<sup>20</sup> Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela: la definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, 1999, Giuffrè, Milano, pagg. 20 ss.

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> Successivamente ulteriormente illustrato dalle circolari ministeriali del 8 agosto 1997, n. 235/E e del 14 dicembre 1998, n. 8/E.

<sup>23</sup> Sul termine “strumenti deflativi del contenzioso” Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario: la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, 2011, IPSOA, Milano, pag. 369, sottolinea che non è “una deroga alla definizione processuale”, come farebbe pensare tale terminologia, ma è il «modo naturale e istituzionale per individuare e valutare la ricchezza, soprattutto nei suoi aspetti materiali; dove l'amministrazione dispone di più tempo e di più energie per analizzare le questioni, di quelle che potrebbe utilizzare il giudice».

Interessante è anche l'espressione utilizzata da Versiglioni M., *op. cit.*, pag. 440, in riferimento ai nuovi istituti introdotti con il D. Lgs. n. 218/1997: «Il legislatore si è reso conto che nel film dell'attuazione della norma tributaria non esiste solo il bianco della legittimità e fondatezza della pretesa dell'amministrazione finanziaria (acquiescenza) ed il nero dell'illegittimità ed infondatezza della stessa (autotutela), ma che sono presenti numerosissimi, se non infiniti, toni di grigio correlati al continuo e ineludibile movimento di ombre e di luci che l'applicazione stessa comporta; si è quindi compreso, pur in notevole ritardo, che la via più opportuna al giudicato, imponendo a ciascuna parte la valutazione del grado di probabilità del risultato secondo una logica propria di convenienza che tiene conto dell'andamento separato di numerose variabili. (costo e lunghezza temporale, emendazione di una legge a medio tempore di una legge di condono o altra sanatoria fiscale...))»

<sup>24</sup> In riferimento ai due istituti citati, Fransoni G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. VI, pag. 1883, sostiene che «l'indicazione tratta dalla legge delega (e sostanzialmente accolta dalla dottrina) per cui accertamento con adesione e conciliazione giudiziale sarebbe istituti identici differenziati solo per la loro diversa collocazione rispetto al contenzioso, essendo l'una posta a monte (e quindi evidente funzione preventiva) e l'altra a valle (con conseguente funzione deflattiva)».

<sup>25</sup> Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pagg. 4 ss.; effettua una riflessione circa i tempi e le modalità di accertamento e di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, mediante le metodologie analitiche disciplinate negli artt. 38, 39 e 40 del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54 del D.P.R. n. 6333/1972, le quali consentono di individuare il dichiarato e il non dichiarato a fronte di impegno e dispendio di tempo da parte dei funzionari, che rischiano di vedersi sminuito l'operato in caso di lite favorevole al contribuente che può esibire documentazione che non era stata acquisita dai verificatori. Alla luce di questi aspetti l'autore inserisce il concordato a regime.

I due interessi principali del Legislatore, mediante il nuovo istituto deflativo del contenzioso, si possono individuare nella relazione governativa al D. Lgs. n. 218/1997, che esprime l'interesse del contribuente a chiudere in modo inequivocabile la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta, ma permettendo allo stesso tempo, nell'interesse pubblico, di proseguire l'azione accertatrice per recuperare l'imposta di forme macroscopiche di evasione non rilevabili al momento dell'adesione, ovvero quando l'atto a base della definizione abbia per sua natura solo effetti parziali<sup>26</sup>. L'accertamento con adesione a regime si differenzia dal precedente soprattutto per l'aspetto inerente l'eliminazione delle cause ostative di ammissione all'istituto<sup>27</sup>, ed è paragonabile ad un «ricorso in opposizione»<sup>28</sup>, cioè «lo strumento del diritto amministrativo dove il riesame viene richiesto allo stesso organo che ha emesso l'atto»<sup>29</sup>. Questa esigenza di introdurre una sorta di «ricorso in opposizione» deriva da due fattori, uno conseguenza dell'altro. Il primo è dovuto al fatto che il «sistema spinge le cause davanti al giudice, assecondando le comprensibili tendenze di qualsiasi istituzione amministrativa, a “chiudere la pratica”, trasmettendola ad un'altra istituzione; “rimettendo la questione al giudice” l'ufficio tributario è “più coperto” di quanto sia definendo la lite “in adesione”»<sup>30</sup>. La brevità dei tempi del contenzioso tributario, con

---

<sup>26</sup> Cfr. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 6 ed. Assago, 2016, Wolters Kluwer CEDAM, Padova, pag. 202, il quale ritiene che «questo meccanismo d'imposizione consente di acquisire immediatamente e stabilmente le somme accertate, grazie al riconoscimento della fondatezza della pretesa da parte del soggetto passivo, senza quella conflittualità che ha sempre caratterizzato i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti».

In merito alla volontà del Legislatore di rendere più veloce e al massimo partecipata dal contribuente ogni procedura della materia imponibile, Grassi E., *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, 1998, in *Diritto e Pratica Tributaria*, pt. V, pag. 1510, riconduce la rinnovata disciplina degli artt. 36 *bis* e 36 *ter*, i quali hanno dato ogni possibile spazio all'apporto collaborativo prima della conclusione del relativo procedimento liquidatorio, con conseguente sfoltimento del contenzioso tributario.

<sup>27</sup> Sul punto si veda par. 1.3.

<sup>28</sup> Lupi R., *op. cit.*, pag. 368.

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> Lupi R., *Diritto tributario: oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, 2009, Giuffrè, Milano, pagg. 299, che sempre sul punto in merito alla delicatezza del contraddittorio e alla velocità del processo, si esprime sostenendo che «il processo è un epilogo abituale; un epilogo purtroppo sbrigativo, a causa del numero di ricorsi che si riversa sulle commissioni per via dell'epidermica, ma istintivamente diffusa, concezione “processualistica” dei rapporti tra fisco e contribuente (tassazione come lite tra due parti, col giudice come unica autorità di riferimento)». Senza considerare poi che i giudici sono sempre più investiti da questioni altamente tecniche, verbali di constatazione che riqualificano giuridicamente il dichiarato in modo prolisso, scolastico, dispersivo e per questo difficilissimo da comprendere e contestare. Per quanto riguarda la brevità dell'udienza nel processo tributario è evidente se si considera che dura poche decine di minuti e che i redattori degli atti impositivi non vengono quasi mai ascoltati.

una mancanza del contraddittorio, porta ad aggravare ed incrementare gli equivoci e le incomprensioni su questioni più complesse, «con il rischio che i primi precedenti giurisprudenziali, in cause mal impostate e mal difese, finiscano per condizionare la successiva azione amministrativa, i comportamenti aziendali e i successivi interventi giurisprudenziali»<sup>31</sup>.

Il secondo fattore, conseguenza del primo, è la saturazione delle Commissioni Tributarie che risulta evidente se si osserva il numero annuo di ricorsi, circa 900.000 (*Tab. 1*), che giungevano ai giudici tributari nei primi anni novanta, di questi solamente il 50%-70% venivano decisi (*Tab. 2*). La nuova disciplina degli strumenti deflativi del contenzioso permise di ridurre drasticamente il numero di ricorsi, soprattutto quelli di primo grado, a “soli” circa 340.000 ricorsi a fine anni novanta<sup>32</sup>.

Va inoltre detto che vi sono due filoni di dottrina nell'analisi dell'evoluzione storica: un filone<sup>33</sup> ritiene che l'accertamento con adesione a regime debba le sue origini al “concordato” introdotto dalla Legge Tremelloni, come proseguo di questo e fenomeno cronologicamente continuo. L'altro filone della dottrina<sup>34</sup> ritiene che le origini dell'attuale accertamento con adesione vadano individuate nella disciplina della L. n. 656/1994, in quanto i mutamenti dogmatici e normativi apportati dalla L. n. 241/1990, incentrati su un migliore rapporto collaborativo e paritario tra Amministrazione e cittadino, hanno determinato i presupposti per un “nuovo corso” dell'accertamento con adesione maggiormente consensuale rispetto all'antecedente regime<sup>35</sup>.

---

<sup>31</sup> Lupi R., *op. cit.*, pag. 371.

<sup>32</sup> Per maggiori informazioni dal punto di vista quantitativo vedasi lo scritto, avente carattere statistico, di Aucejo E. V. e Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, *cit.*, pagg. 915 ss.

Sempre in riferimento alla volontà di ridurre il contenzioso risulta interessante la delibera della Corte dei Conti, Sez. Centrale di controllo, 22 marzo 2010, n. 4/2010/G, in banca dati Corte dei Conti, con riferimento alla responsabilità dell'Amministrazione nel caso in cui faccia proseguire la causa anche qualora la soccombenza sia palese. Nel par. 7 rinvia alla sentenza della Cass., Sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, in banca dati Fisconline, la quale ha stabilito che, ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, costringendo il privato ad affrontare le spese legali e d'altro genere per proporre ricorso al fine di ottenere l'annullamento dell'atto, vi è la responsabilità dell'amministrazione che permane ed è innegabile.

Palese è quindi l'interesse di un operato corretto degli Uffici, nel rispetto dei principi di economicità e buon andamento; la volontà di contenere le evidenti soccombenze dell'Amministrazione, mediante l'esercizio del potere di autotutela, al fine sia di ridurre il contenzioso davanti le Commissioni Tributarie sia di evitare la condanna degli Uffici alle spese di soccombenza. Il tutto responsabilizzando i funzionari.

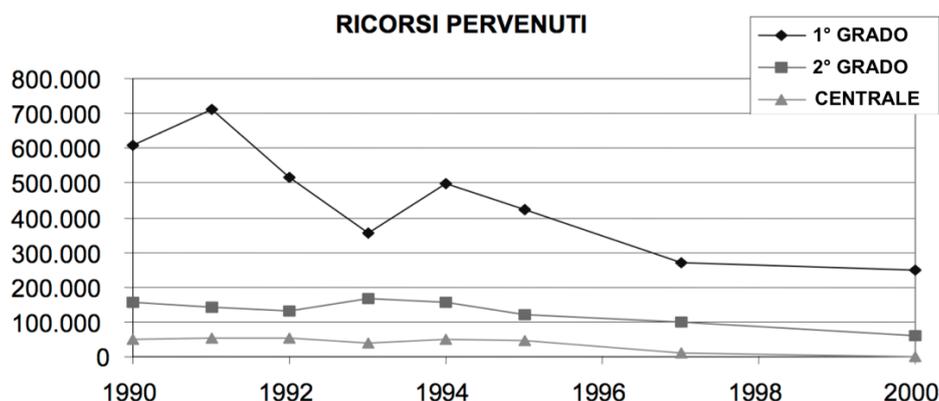
<sup>33</sup> In questo senso Marellò E., *L'accertamento con adesione*, 2000, Giappichelli, Torino.

<sup>34</sup> A questo filone si riconduce Versiglioni M., *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, 1996, Passim, Perugia.

<sup>35</sup> Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Treccani.it “diritto online”, 2015, determinando differenze di prospettive sul modo di concepire tali istituti (vedi par.1.2.).

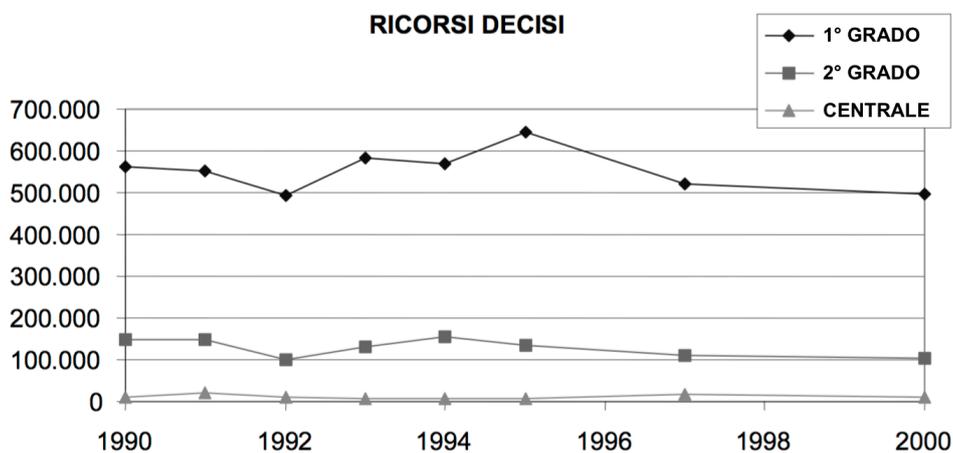
L'accertamento con adesione prevede quindi la possibilità d'istaurare un contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione, la cui procedura può essere avviata da entrambe le parti, sospendendo per novanta giorni il termine per proporre ricorso al fine di consentire maggiori possibilità di giungere ad un accordo e quindi perfezionarlo<sup>36</sup>.

Tabella 1: Ricorsi pervenuti



Fonte: Aucejo E. V. e Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, pt. V.

Tabella 2: Ricorsi decisi



Fonte: Aucejo E. V. e Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, pt. V.

<sup>36</sup> Per ulteriori approfondimenti sul funzionamento dell'accertamento con adesione si rinvia ai successivi capitoli. Per un quadro generale sulla disciplina si veda Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte prima*, Vol. 1 ed., 2006, UTET, Torino, pagg. 140 ss.; Tesauro F. e Gianoncelli S., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*. Vol. 12 ed., 2016, UTET, Torino, pagg. 239 ss.; Gaffuri G., *Diritto tributario: parte generale e parte speciale*. 8 ed., Milanofiori, Assago. 2016 Wolters Kluwer CEDAM, Padova, pagg. 157 ss.; Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 6 ed. Assago, cit., pag. 202; Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario: la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., pagg. 366 ss.; Alemanno G., *L'accertamento con adesione e gli istituti deflativi*, 1999, Verona: Centro Studi Tributarî; Lembo M. e Pecchia Z., *Gli studi deflativi del contenzioso tributario: dall'accertamento con adesione alla mediazione tributaria*, in *Diritto.it*, 2014; Di Lauro G., *L'accertamento con adesione*, in *Rivista online*, 2010.

## **1.2. La natura giuridica: atto unilaterale della Pubblica Amministrazione o contratto di transazione**

Particolarmente controversa è l'individuazione della natura giuridica dell'accertamento con adesione che, a causa della travagliata evoluzione storica, suddivide la dottrina in due principali orientamenti. Il primo comprende coloro che ritengono che questo sia un atto della Pubblica Amministrazione. In seno a tale orientamento vi sono due opposte vedute: da un lato vi è chi ritiene che tale atto abbia carattere unilaterale<sup>37</sup> riconducibile al potere dell'autotutela<sup>38</sup>, dall'altro lato chi lo classifica come un accordo bilaterale non avente natura contrattuale<sup>39</sup>. L'orientamento opposto è prediletto da coloro che sostengono le teorie contrattualistiche in deroga al principio di indisponibilità, ovvero la transazione, escludendo la classificazione come atto unilaterale dell'Ufficio<sup>40</sup>.

Coloro che classificano l'accertamento con adesione come accordo bilaterale non avente natura contrattuale, quale atto della Pubblica Amministrazione, assumono una posizione intermedia ai due principali orientamenti e cercano quindi di combinare la natura

---

<sup>37</sup> Magistro L. e Fanelli R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, 1999, Giuffrè, Milano, pagg. 5 ss.; Versigliani M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pagg. 478 ss.; Marelli E., *L'accertamento con adesione*, 2000, Giappichelli, Torino, pagg. 70 ss.; Moscatelli M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, 2007, Passim, Milano, pagg. 160 ss.; a questa tesi aderisce, anche se con sfumature interpretative diverse, Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, Cedam, Padova, pag. 1; Greco G., *Natura giuridica del concordato in materia di ricchezza mobile*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1936, pt. I, pagg. 3 ss.

<sup>38</sup> L'autotutela è il potere di annullamento degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui questi siano illegittimi. È disciplinata all'interno del decreto 11 febbraio 1997, n. 37, l'art. 1 dispone che «il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento 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».

<sup>39</sup> Stipo M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pt. V, pag. 1262; Id., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nel ordinamento democratico*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. VI, pagg. 1741 ss.; Gallo F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pt. III-IV, pagg. 425 ss.

<sup>40</sup> Si veda Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2007, Giuffrè, Milano, pag. 334; Tosi L., *La conciliazione giudiziale*, in *Giur. Sist. Dir. Trib. a Cura di Tesoro F.*, 1998, Torino, pag. 885; Petrillo G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, 2006, Giuffrè, Milano, pagg. 112 ss. ed ancora Russo A., *Mancato versamento delle somme a seguito di adesione e successiva notifica dell'avviso di accertamento*, in *il Fisco*, 2009, pt. XXVIII, fasc. n. 2, pag. 2979, dove si può leggere in modo chiaro e conciso il suo pensiero: «a sommo avviso dello scrivente, una diversa serie di ragioni induce a credere che la descritta opera interpretativa debba abbandonare la teoria “pubblicistica” in favore di quella “transattiva”»; in giurisprudenza Cass., Sez. Trib., 30 aprile 2009, n. 10086, in banca dati Fisconline.

pubblicistica dell'istituto con la natura degli atti delle parti. Tale indirizzo è ora perseguito come conseguenza della recente tendenza del diritto pubblico a dare ingresso a schemi negoziali e dispositivi di diritto privato, separando il profilo formale dell'atto, di natura pubblicistica, dal profilo sostanziale nel quale l'incontro delle volontà produrrebbe effetti transattivi. Infatti si sta osservando sempre più un fenomeno di formule legislative e amministrative legate al principio di indisponibilità e vincolatività della pretesa tributaria, ma anche l'emergere di una prassi sempre più indirizzata verso un assetto dispositivo degli interessi coinvolti. Bisognerà quindi attendere lo sviluppo normativo che evolve sempre più nel senso della natura negoziale dell'istituto. Attualmente, la dottrina, ritiene comunque che l'accertamento con adesione sia un atto di determinazione consensuale, nel quale si incontrano le volontà e al formarsi del consenso si producono gli effetti disposti dalla legge<sup>41</sup>.

La difficoltà sostanziale nell'inquadrare la disciplina all'interno di uno dei due orientamenti discende dalla modalità con cui si ritiene possibile la ridefinizione della pretesa tributaria<sup>42</sup>. L'accertamento con adesione, come già detto nel rispetto dei fondamenti costituzionali, prevede la possibilità di ridefinire sia il *quantum debeatur*<sup>43</sup> sia l'*an*, nel caso in cui il contribuente non abbia provveduto alla presentazione della dichiarazione dei redditi o l'Ufficio ritenga che la dichiarazione dei redditi presentata non sia corretta<sup>44</sup>. Questo nel caso in cui la pretesa tributaria accertata sia *res dubia* e giustifichi così la possibilità di rideterminare l'imposta dovuta mediante un contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Risulta evidente che solo il presupposto di una dubbia pretesa possa condurre le parti a cedere sulle rispettive

---

<sup>41</sup> Vedi, Fantozzi A., *Corso di diritto tributario*, Rist. aggiornata, 2004, UTET, Torino, pag. 218.

<sup>42</sup> Sul punto Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale, cit.*, pag. 332, ritiene che «l'accertamento con adesione possa riguardare qualsivoglia questione – estimativa, di fatto o di diritto – inerente al rapporto obbligatorio di imposta. [...] Non va dimenticato che le disposizioni tributarie sono inderogabili, onde non è possibile discostarsi da esse come sarebbe possibile in un rapporto prettamente privatistico».

<sup>43</sup> L'oggetto dell'accertamento con adesione è la fondata ragionevole misurazione di un legittimo presupposto impositivo, da rideterminarsi nel *quantum*, considerando gli elementi di valutazione e quelli prodotti dal contribuente in contraddittorio con l'Ufficio, così è affermato sia dalla già citata circolare n. 235/E del 1997 sia dalla circolare 27 giugno 2001, n. 65/E.

<sup>44</sup> Il contribuente che riceve un provvedimento impositivo, può chiedere all'Amministrazione finanziaria di definire in adesione l'avviso di accertamento ai fini delle imposte sul reddito, sul valore aggiunto e delle imposte indirette. L'ufficio, in questo caso, ritornerà sugli elementi posti a sostegno della propria pretesa, elementi che non sono certi e quindi immodificabili, i quali permettono quindi margini di apprezzamento della situazione conoscitiva del contribuente; vedi Beghin M., *Diritto tributario: per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*. 2 ed. Assago. 2015, Wolters Kluwer CEDAM, Padova, pag. 323.

posizioni, facendo sì che si determini il reale e veritiero presupposto impositivo; tenendo sempre presente che gli accordi fisco-contribuente non servono «a “disporre di un credito tributario” già accertato, ma proprio a determinare la ricchezza, passaggio logico assolutamente anteriore, chi sta determinando la ricchezza non sta “disponendo un credito”»<sup>45</sup>.

Le teorie contrattuali<sup>46</sup> considerano quindi l'adesione una transazione, accettano «una deroga al principio di indisponibilità»<sup>47</sup>, mentre le tesi «tradizionali unilaterali»<sup>48</sup> riconducono l'adesione al potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, [...] considerando inderogabile il dogma dell'indisponibilità e qualificando l'adesione un modo del procedimento costituito da una sommatoria di apprezzamenti o da un equilibrio informativo in ordine all'esistenza e alla dimensione del tributo»<sup>49</sup>. La citata indisponibilità e la discrezionalità<sup>50</sup> sono legate ad aspetti di costituzionalità che vincolano e regolano la disciplina della pretesa tributaria.

Per analizzare più approfonditamente la questione sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione dalla disciplina vigente è necessario considerare gli artt. 2 *bis* e 2 *ter* del D.L. n. 564 del 1994, questi assegnavano carattere premiale, una sorta di agevolazione al contribuente che definiva in adesione la maggiore pretesa erariale. La concezione premiale è rimasta anche nell'odierna disciplina, prevedendo tutta una serie di vantaggi sia sul piano amministrativo sia sul piano penale<sup>51</sup>.

Se si effettua una ricostruzione storica, è possibile individuare l'oscillante opinione della dottrina nell'individuare la natura giuridica a cui ricondurre l'accertamento con adesione. Questa, fino alla prima guerra mondiale, condivideva maggiormente l'idea

---

<sup>45</sup> Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario: la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., pag. 366.

<sup>46</sup> Si veda, Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., pag. 334; Tosi L., *La conciliazione giudiziale*, cit., pag. 885; Petrillo G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, cit., pagg. 112 ss.

<sup>47</sup> Versiglion M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2012, pt. II, pag. 162.

<sup>48</sup> Magistro L. e Fanelli R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, cit., pagg. 5 ss.; Versiglion M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pagg. 478 ss.; Marelo E., *L'accertamento con adesione*, cit., pagg. 70 ss.; Moscatelli M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., pagg. 160 ss.

<sup>49</sup> *Ibid.*

<sup>50</sup> Vedi par. 1.2.2.

<sup>51</sup> Per quanto attiene ai vantaggi di cui può fruire il contribuente mediante l'accertamento con adesione si veda cap. 4.

contrattualistica poiché vi è era una ricca partecipazione di norme di diritto privato; mentre in seguito, con il “concordato” del T.U. del 1958, la dottrina lo riconduceva maggiormente ad un atto unilaterale dell'Amministrazione Pubblica al quale si sottometteva il contribuente. Attualmente, con l'accertamento con adesione a regime, non si possono condividere le medesime conclusioni a cui si era giunti in passato<sup>52</sup>.

La natura giuridica del nuovo istituto disciplinato dal D. Lgs. n. 218/1997 va quindi indagata in «una complessa stratificazione di impostazioni»<sup>53</sup>, che rende complessa l'identificazione di una semplice e certa teoria da sostenere.

Nel passato fu influente la tesi, secondo cui il “concordato tributario” si esplica in due volontà delle parti che non si fondono in una comune volontà contrattuale «ma restando giuridicamente distinte, [...] essendo l'una esplicazione di un potere e dando vita ad un provvedimento, l'altra formando la condizione affinché quel provvedimento possa essere emanato in quel momento e con gli effetti indicati»<sup>54</sup>: questa risulta essere la teoria più condivisibile e aderente alla normativa e all'ideologia del periodo storico.

Così, in quest'ottica, coloro che prediligono la natura di un atto nel rispetto dell'inderogabile indisponibilità e discrezionalità tributaria, ritengono che l'accertamento con adesione sia un atto unilaterale dell'Amministrazione finanziaria con la particolarità di basarsi su elementi di fatto concernenti il presupposto concordato con il contribuente e definitivamente accertati.

Gli unilateralisti, per individuare giuridicamente la posizione del contribuente, utilizzarono il concetto dell'adesione o dell'adesione in funzione di acquiescenza.

---

<sup>52</sup> Sul punto Gallo F., *op. cit.*, pagg. 425 ss., che puntualizza che la tesi unilaterale, per in “concordato” del '58, era teorizzata da A. D. Giannini, che ne diede all'epoca la dimostrazione più convincente, poi condivisa da Allorio-Pagliano e Puoti, a cui infine aderì anche Cocivera B., solo Carnelutti sposava la tesi del contratto di diritto pubblico, derivante dalla combinazione di due figure eterogenee e distinte.

Cfr. La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, 2 ed., 2006, Giapicchelli, Torino, pagg. 430 ss., l'autore in modo lineare, senza addentrare eccessivamente nel merito della questione, effettua un excursus sull'evoluzione storica dell'accertamento con adesione. Una prima tesi individua il “concordato” sulla natura transattiva che viene poi superata da un'altra, la quale ravvisa in questo un accertamento riconducibile alla sola Amministrazione. Gli sviluppi del 1958, inducono ad individuare nell'istituto due atti unilaterali: un annullamento parziale, in autotutela, del precedente accertamento, e la contestuale rinuncia all'impugnazione da parte del contribuente. Di recente vi è chi ha rievocato l'antica visione di un concordato, poiché l'adesione può avvenire anche antecedentemente la notificazione di un atto e riguardare anche questioni, non soltanto estimative, ma anche di fatto o di diritto. Attualmente sono state superate le tesi contrattualistiche, prediligendo l'individuazione della natura giuridica in due atti unilaterali distinti, aventi ad oggetto, uno l'emanazione dell'accertamento, e l'altro la disposizione del potere processuale d'impugnazione dell'altro.

<sup>53</sup> Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, 2011, CEDAM, Padova, pag. 6.

<sup>54</sup> Giannini A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., 1956, Giuffrè, Milano, pag.175.

Sostanzialmente un atto emesso in piena autonomia dall'Amministrazione, ricondotta da alcuni di essi ad una espressione di autotutela, a cui si aggiunge l'adesione del contribuente, anch'essa unilaterale con funzione di acquiescenza all'atto di accertamento, i cui effetti rendono immediatamente definitivo l'accertamento tributario.

L'atto amministrativo è quindi un atto unitario, più specificamente unitario bilaterale, in quanto trova forma in un unico documento sottoscritto dal contribuente.

La previsione dell'obbligo di esporre analiticamente nell'atto i motivi della rettifica dell'accertamento testimonia con certezza che il Legislatore abbia disciplinato l'istituto in modo da escludere qualsiasi concessione da parte dell'Amministrazione<sup>55</sup>.

Di contro la lettura dell'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997, «l'atto di accertamento con adesione è redatto con atto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un delegato» e dell'art. 8 del medesimo decreto, «il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7, [...] versate anche ratealmente [...] entro il termine indicato nel comma 1»<sup>56</sup>, permettono di comprendere come avvenga il perfezionamento della procedura di adesione, specificato dall'art. 9, il quale afferma che il mancato versamento dell'intero importo o della prima rata comporta il non perfezionamento della procedura medesima. Avendo a mente queste disposizioni, vi è chi ritiene plausibile che il Legislatore non veda in questo istituto uno strumento di accertamento per determinare in modo più attendibile il *quantum debeatur*, poiché, in tal caso, il mancato pagamento non vanificherebbe l'intero procedimento, invalidando anche la rideterminazione dell'imposta, ma farebbe venir meno solamente i benefici sulle sanzioni; da qui il fatto di considerare l'istituto come un sistema premiale implicante un potere di disposizione del credito tributario in capo all'Ufficio che in sede di contraddittorio potrebbe determinare un'imposta più bassa di quella effettivamente dovuta<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pagg. 79 ss.

<sup>56</sup> In caso di rateazione, questa può essere «in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. [...] Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.»

<sup>57</sup> Cfr. Batistoni Ferrara F., voce *Accertamento con adesione*, in *Enciclopedia del Diritto I-XLVI*, 1998, Giuffrè, pt. Aggiornamento II Abuso-Tribunale, Milano pagg. 27 ss.

Similmente, altra parte della dottrina<sup>58</sup> sostiene che vi siano diversi spunti argomentativi che possano sostenere la tesi transattiva: la sottoscrizione di entrambe le parti di un atto unitario e bilaterale del rapporto impositivo; l'ottica premiale; la definizione concordata che si perfeziona solamente mediante il pagamento delle somme *ex art. 8*, in mancanza di questo l'Ufficio riacquista libertà sulla pretesa, richiamando per alcuni versi l'inadempimento in caso di transazione *ex art. 1976 Cod. civ.*; la facoltà per il contribuente di accettare la pretesa impositiva e il potere di autotutela dell'Amministrazione di annullare in tutto o in parte le pretese illegittime. Tutti questi aspetti riconducono, secondo la menzionata dottrina, ad «uno strumento di definizione del rapporto impositivo caratterizzato dalle reciproche concessioni delle parti in presenza di una *res dubia*, che è il connotato essenziale e tipico degli accordi transattivi»<sup>59</sup>. Così anche altra parte della dottrina<sup>60</sup> ritiene che l'accertamento con adesione costituisca «un procedimento incidentale all'ordinario metodo accertativo che si contraddistinguerrebbe per il carattere di definitività, avendo il contribuente “approvato la pretesa” attraverso un comportamento partecipativo-collaborativo sviluppatosi nel contraddittorio con l'ufficio», risulta evidente che l'atto di adesione è «sinonimo di certezza intorno alla liquidazione della pretesa, esso non dovrebbe poi divenire inefficace per il solo fatto dell'omesso versamento», cosa che non emerge da una lettura sistematica dalle disposizioni del D. Lgs. n. 218/1997. Infine questa dottrina riconduce l'argomentazione alle medesime conclusioni effettuate dal precedente autore mediante un'analisi degli artt. 7, 8 e 9 del citato decreto<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale, cit.*, pag. 334.

Cfr. Tesauro F., *Compendio di diritto tributario*, 2004, UTET, Milano, pag. 134, il quale nel sostenere la tesi transattiva afferma: «il concordato ben si presti ad essere descritto quale procedura transattiva, poiché l'essenza dell'istituto è individuabile nella volontà della P.A. di rendere il contribuente partecipe dell'operato degli uffici finanziari demandati all'accertamento delle imposte e, quindi, almeno in questa fase, di porlo sullo stesso piano, così come del resto avviene con la conciliazione giudiziale, altra procedura di natura transattiva».

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> Russo A., *Mancato versamento delle somme a seguito di adesione e successiva notifica dell'avviso di accertamento, cit.*, pag. 2979, già citato sul medesimo argomento nella nota 40, in cui esprime la sua condivisione della teoria transattiva.

<sup>61</sup> Per un'ulteriore considerazione sul punto si veda Petrillo G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria, cit.*, pagg. 118 ss. L'autore nel suo scritto effettua una serie di riflessioni sulle diverse tipologie di natura attribuite all'accertamento da parte della dottrina. Estende poi l'attenzione sul dettato normativo del D. Lgs. n. 218/1997, il quale sembra convergere verso una configurazione contrattuale del concordato. Sia perché è richiesta la redazione di un atto bilaterale unitario sottoscritto da entrambe le parti a conclusione della procedura, sia perché l'accordo diviene definitivo, non potendo questo essere integrato o modificato, salvo specifiche deroghe di cui si vedrà nel par. 4.1.

La prassi sull'argomento ritiene che l'accertamento con adesione del contribuente non sia un contratto mediante il quale l'Amministrazione finanziaria determina assieme con il contribuente il contenuto dell'atto di accertamento, poiché la pretesa tributaria è estranea alla sfera dell'autonomia negoziale, non è nemmeno una transazione amichevole e non può classificarsi come "accordo sostitutivo". Il contraddittorio non assume alcuna rilevanza ai fini della ricerca di una trattativa, ma ha come unico scopo quello di apportare sconosciuti ed ulteriori elementi di valutazione all'Ufficio, per effettuare una nuova e più corretta determinazione dell'imposta<sup>62</sup>.

Alla luce di tutte queste considerazioni sembra difficile riuscire ad individuare una teoria prevalente, proprio a causa di questo alternarsi di elaborazioni dottrinali. Anche qualora sembri prevalere l'idea di un procedimento transattivo, sia esso unilaterale o bilaterale, risulta comunque poggiare su fondamenta incerte.

Da un lato si rifiuta l'accertamento con adesione in termini di atto amministrativo unilaterale, poiché, come già detto, significherebbe procedere mediante un preventivo atto di autotutela da parte dell'Ufficio per l'annullamento, seppur parziale, dell'accertamento già emesso. Ma tale impostazione sembra contrastare con la disciplina presente negli artt. 5 e 7 del D. Lgs. n. 218/1997, nel quale la procedura si focalizza sull'elemento della consensualità e della cooperazione attiva del contribuente, apparentemente richiamando gli schemi convenzionali di tipo transattivo.

Rifiutata tale ipotesi, rimane la possibilità di identificare la natura dell'atto o come un modello contrattualistico della transazione, o come modello fondato sull'accordo di diritto pubblico<sup>63</sup>.

Dall'altro lato anche la concezione transattiva sembra di difficile apprezzamento per

---

L'accordo deve comunque svolgersi nel rispetto dei principi di eguaglianza ed indisponibilità del tributo, che si pongono come limite per la ridefinizione della pretesa tributaria.

Questa autorevole dottrina conclude la sua analisi ribadendo che «la natura giuridica della fattispecie in esame pare il caso di ritenere di essere in presenza, di un accordo a contenuto transattivo», citando e condividendo l'orientamento del Prof. Ferreiro Lapatza, ribadisce che «ogni legge ha un possibile ambito di interpretazione, [...] la conformità alla legge dell'accordo solo quando questo sia funzionale alla rimozione di una situazione di incertezza; ritiene che gli accorsi in oggetto presentino un indubbio carattere transattivo, sebbene la transazione si inserisce in un procedimento che si chiude con l'emanazione di un atto amministrativo».

<sup>62</sup>Circolare D.R.E. Lombardia, 4 aprile 2001, n. 11/E, par. 1.1.

<sup>63</sup>Sul punto si veda Gallo F., *op. cit.*, pagg. 425 ss., il quale predilige la tesi dell'accordo di diritto pubblico, in quanto ritiene che sia necessaria un'equivalenza giuridica dei due soggetti affinché vi possa essere una forma contrattuale, circostanza che non sembra contemplata nelle norme del D. Lgs n. 218/1997, secondo l'autore.

l'inquadramento della natura giuridica dell'accertamento con adesione. La transazione, che si basa su reciproche concessioni per porre fine ad una lite già iniziata o potenziale, non può avere ad oggetto diritti sottratti alle disponibilità delle parti<sup>64</sup>. Il potere impositivo dell'ente impositore si esplica nel momento in cui l'obbligazione è già sorta, al solo fine di verificarne il corretto adempimento del contribuente.

L'interesse pubblico al rispetto della capacità contributiva e alla partecipazione delle spese pubbliche di ogni contribuente, costituisce i fattori essenziali su cui si basa il contraddittorio.

Non sembra quindi possibile parlare di reciproche concessioni o rinunce, così come puntualizzato da autorevole dottrina,<sup>65</sup> secondo la quale l'eventuale riduzione dell'imposta è quindi «la conseguenza dell'applicazione di precise norme tributarie con riferimento alla nuova situazione di fatto e di diritto concordatamente accertata rispetto a quella precedente, e non la conseguenza di una “discrezionalità” con effetti di tipo dispositivo espressa da soggetti pariordinati e portatori di comuni interessi»<sup>66</sup>.

Le parti si collocano quindi su piani differenti, infatti l'Amministrazione svolge una funzione impositiva-accertativa predeterminata dalla legge, per tale motivo le intenzioni di giungere all'adesione rimangono all'interno di quanto disposto dalla normativa, poiché solamente nel rispetto di questa, le volontà possono perfezionare l'accordo e quindi produrre effetti previsti dall'istituto in questione. Il perfezionamento dell'accertamento con adesione si verifica unicamente con il versamento di quanto definito, o della prima rata in caso di rateazione, e non solamente con l'incontro delle volontà, presupposto necessario ma non sufficiente, come invece avviene in sede contrattualistica. Tant'è che il mancato perfezionamento ex art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997 fa venir meno le valutazioni e le interpretazioni compiute dalle parti.

L'istituto in esame, per individuare una più corretta pretesa erariale, si avvale di una vera e propria ricognizione delle circostanze di fatto e di diritto, così da evitare che l'accordo si basi su mere e reciproche concessioni sprovviste di un presupposto. Oltretutto vige l'obbligo di motivare le modalità con cui si è ridefinita la pretesa, così come traspare dalla

---

<sup>64</sup> Il comma 2, art. 1966 del Cod. civ. dispone che «la transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti».

<sup>65</sup> Gallo F., *op. cit.*, pagg. 425 ss.

<sup>66</sup> *Ivi*, pag. 433.

circolare n. 65/E del 2001<sup>67</sup>, per garantire il buon andamento e l'imparzialità della Pubblica Amministrazione<sup>68</sup>, a differenza dell'istituto della transazione dove non è presente l'obbligo di motivazione.

Quanto permette di evidenziare «l'incompatibilità tra lo strumento civilistico e quello tributario»<sup>69</sup> e quindi difficilmente può operare una comparazione tra transazione ed accertamento con adesione, essendo quest'ultimo maggiormente riconducibile ad un accordo consensuale non contrattuale<sup>70</sup>; anche per «il fatto che l'Ufficio possa emettere un atto di accertamento successivo<sup>71</sup> per il sopravvenire di fatti nuovi conferma, non contraddice, il carattere non contrattuale»<sup>72</sup>.

La più recente dottrina<sup>73</sup> non si è quindi arrestata ai due principali orientamenti,

---

<sup>67</sup> La già citata circolare n. 65/E del 2001 ribadisce l'obbligo di motivazione dell'atto di definizione, indicandone in dettaglio i contenuti: gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti; i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza. La circolare specifica anche che «non devono essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferibili a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso o di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto».

I requisiti di buon andamento ed imparzialità, riconducibili ad un operare trasparente dell'Amministrazione, vengono tutelati e assicurati, anche dalla citata circolare, prevedendo: l'obbligo di verbalizzare gli incontri tra i funzionari ed il contribuente, rilasciandone una copia a quest'ultimo; di riportare fedelmente la data dell'incontro; di elencare specificatamente la documentazione prodotta dal contribuente a sostegno delle proprie ragioni e di contenere la fase del contraddittorio «entro limiti temporali ragionevoli».

<sup>68</sup> Si differenzia quindi dall'obbligo di motivazione nell'avviso di accertamento, questo risponde ad esigenze differenti, ovvero a darla la possibilità al contribuente di essere in grado di contestare *l'an* e il *quantum debeatur*.

<sup>69</sup> Manoni E., *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato*, in *il Fisco*, 2015, pt. XI, pag. 1024.

<sup>70</sup> *Ivi*, pagg. 1022 ss.; così ribadito anche nel suo precedente scritto Manoni E., *Sul diniego di accertamento con adesione e sulla retroattività dell'atto di accertamento con adesione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, pt. I, pagg. 25 ss.

<sup>71</sup> Così come previsto dall'art. 2, comma 4, lett. a) del D. Lgs. n. 218/1997: La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'art. 43 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'art. 57 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto:

a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire (77.468,53 euro).

<sup>72</sup> Gallo F., *op. cit.*, pag. 434.

<sup>73</sup> Cfr. Stipo M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica, cit.*, pagg. 1231 ss.; Gallo F., *op. cit.* pagg. 425 ss.; Manoni E., *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato, cit.*, pagg. 1019 ss.

L'Assonime con la circolare del 19 gennaio 1998, n. 2; si esprime sostenendo che «la denominazione “concordato tributario” rappresenta un retaggio di “analoghi precedenti istituti di definizione concordate del reddito imponibile” e propende per la tesi secondo la quale il cosiddetto concordato tributario non è né

quello contrattualistico e quello unilateralista, bensì ha cercato di andare oltre ed evolversi, sorpassando le precedenti correnti dottrinali. La ricerca di questi autori, nell'individuale la natura giuridica che più si addice alle attuali e future esigenze dell'Amministrazione e del contribuente, è giunta a comporre un nuovo orientamento, quale accordo consensuale non contrattuale.

Trattasi «di un atto unilaterale da cui l'adesione del contribuente consentirebbe di far sortire determinati effetti [...] non tanto in forza del principio di indisponibilità della pretesa tributaria, quanto ancor più in relazione al fatto che mancherebbe il *quantum* certo dell'obbligazione sul quale eventualmente concordare». Ne segue un atto di accertamento autonomo, la cui emanazione dell'atto è subordinata all'adesione del contribuente, cristallizzandosi in un processo verbale. La definizione concordata può riferirsi a tutte le questioni del rapporto tributario, ma non all'obbligazione stessa o all'applicabilità di un'imposta<sup>74</sup>.

Similmente la tesi elaborata da altra autorevole dottrina, la quale, nella ricerca di individuare la natura giuridica dell'accertamento con adesione, ritiene doveroso considerarla come «un problema storico e di diritto positivo, prescindendo da quello che possa essere stato nel passato»<sup>75</sup>. È noto a tutta la dottrina che la tesi del concordato, quale atto unilaterale della Pubblica Amministrazione, fosse in passato quella maggiormente condivisa anche nella giurisprudenza<sup>76</sup>, sia delle Commissioni Tributarie Centrali sia della Corte Suprema di Cassazione. L'autore però, esaminando l'accertamento con adesione del contribuente a “regime”, sostiene che, seppur tale indirizzo predominava in passato, questo non fosse più condivisibile. La natura dell'accertamento con adesione deve essere ricercata altrove, anche per il fatto che, in ogni ramo del diritto pubblico, si trova sempre maggiore sussistenza di convenzioni, accordi, patti ed intese. Queste tipologie contrattuali infatti non rinnegano la disciplina privatistica, in quanto l'autonomia privata può essere usufruita da tutti i soggetti dell'ordinamento

---

un atto negoziale né transattivo bensì “un atto unilaterale dell'amministrazione emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica”, atto, rispetto al quale la volontà del contribuente realizzerebbe una condizione legale posta affinché l'atto de quo possa sortire determinati effetti».

<sup>74</sup> Così, Santamaria B., *Diritto tributario. Parte generale: fonti, principi costituzionali, accertamento e ispezioni, riscossione, sistema sanzionatorio, processo tributario, fiscalità internazionale*. 7 ed. 2011, Giuffrè, Milano, pagg. 238 ss.

<sup>75</sup> Stipo M., *op. cit.*, pagg. 1258 ss.

<sup>76</sup> Cfr. Cass., Sez. I., 10 marzo 1975, n. 883, in banca dati Fisconline; CTC, 16 novembre 1976, n. 1323, in banca dati Fisconline; CTC, 23 maggio 1983, n. 952, in banca dati Foro.it.

indipendentemente della loro natura giuridica. L'autore conclude quindi la sua riflessione mediante la seguente metafora: «quando vuole contrattare, la Pubblica Amministrazione scende dal proprio piedistallo e viene a patti su di un piano di parità con il privato»<sup>77</sup>. Giova osservare che nell'ambito dell'obbligazione tributaria vi è un'assenza d'uguaglianza, ciò rende quindi impossibile porsi sul medesimo piano del Fisco per dare valore giuridico a quelle volontà tipiche presenti in un contratto. La natura giuridica dell'accertamento con adesione va ricercata all'interno delle «obbligazioni pubbliche, la cui fonte è costituita astrattamente dalla legge e concretamente da un modulo convenzionale non contrattuale e pertanto da un atto bilaterale»<sup>78</sup>, ove risulta estraneo ogni profilo di autonomia privata, in quanto l'oggetto *de quo* è indisponibile. Si individua così una nuova categoria giuridica, che si aggiunge a quelle tradizionali, ovvero la necessità di due volontà, quella costituente della Pubblica Amministrazione e quella di adesione del contribuente; la mancanza di uno dei due elementi non permette la produzione degli effetti e quindi il completamento della fattispecie<sup>79</sup>.

Le argomentazioni sostenute dall'ultima dottrina menzionata<sup>80</sup>, che ripudia sia la teoria contrattualistica sia quella unilateralista, appaiono sicuramente convincenti e condivisibili.

È apprezzabile la volontà di questi autori di cercare di superare le precedenti teorie nel tentativo di accogliere e armonizzarsi con le recenti tendenze e gli sviluppi del diritto tributario. Tutto ciò sempre nel rispetto dei principi costituzionali e fondamentali del diritto amministrativo tributario, attinenti la capacità contributiva, la partecipazione alla spesa pubblica e l'eguaglianza: sostanzialmente ponendo attenzione e rispetto ai principi d'indisponibilità e di discrezionalità<sup>81</sup>.

### **1.2.1. La concezione accertativa o compositiva**

Connessa alla natura giuridica vi è la questione su quale sia la concezione da attribuire all'istituto in questione. Anche in questa circostanza la dottrina si divide in due

---

<sup>77</sup> Stipo M., *op. cit.*, pag. 1262.

<sup>78</sup> *Ivi*, pag. 1265.

<sup>79</sup> Si veda, *Ivi*, pagg. 1262 ss.

<sup>80</sup> Cfr. Stipo M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex. D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica, cit.*, pagg. 1231 ss.; Gallo F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione, cit.* pagg. 425 ss.; Manoni E., *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato, cit.*, pagg. 1019 ss.

<sup>81</sup> Si rinvia al paragrafo 1.2.2.

differenti correnti di pensiero, coloro che vedono nell'accertamento con adesione una concezione accertativa<sup>82</sup> e coloro che ritengono abbia una concezione compositiva puramente contrattuale-transattiva<sup>83</sup>.

Per quanto attiene al primo indirizzo dottrinale, questo fa discendere l'odierno accertamento con adesione dalla disciplina del 1877, dove compariva già, anche se in modo sfuocato, il "concordato tributario" disciplinato nel T. U. n. 4021/1877.

Tale prospettiva è condivisa dalla maggior parte della dottrina che ritiene quindi vi sia una sorta di *continuum* fra la disciplina degli anni '50-'70 e quella attuale, la quale ne ha ereditato non solo il nome ma anche alcuni aspetti.

I sostenitori della concezione compositiva, diversamente, vedono nell'accertamento con adesione una volontà indirizzata all'accordo tra contribuente e amministrazione, quindi una disciplina totalmente nuova introdotta dalla L. n. 241/1990, avente aspetti transattivi come tendenza ad applicare gli istituti privatistici per fini pubblicistici, considerando quindi il *nomen* un mero lascito formale<sup>84</sup>.

I fautori della concezione accertativa ritengono dunque che l'*iter* procedimentale dell'accertamento con adesione si ponga come ulteriore strumento di accertamento a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, mediante un trasparente contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione: una vera e propria «qualificazione dell'adesione come modo/modulo di accertamento strutturato sulla somma di un atto unilaterale di autotutela con l'adesione del contribuente»<sup>85</sup>. Alla base di questa concezione vi è l'indisponibilità tributaria che esclude la possibilità di operare con discrezionalità sul *quantum* della definizione, ritenendola possibile unicamente sull'*an*.

Questa corrente di pensiero risulta essere la più condivisa dalla dottrina, infatti, «oggi si propende a conferire all'accertamento con adesione la qualità di istituto autonomo, ossia di strumento cognitivo offerto all'Amministrazione finanziaria, caratterizzato anche da

---

<sup>82</sup> Cfr., Marello E., voce *Concordato tributario*, in Diz. Dir. Pubbl., 2006, pt. II, Milano, pag. 1134; Marello E., *L'accertamento con adesione*, cit.; Moscatelli M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit.

<sup>83</sup> Così, Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pagg. 2 ss.; Batistoni Ferrara F., voce *Accertamento con adesione*, cit., pag. 22; Tosi L., *La conciliazione giudiziale*, cit., pag. 885; Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., pagg. 334 ss.

<sup>84</sup> Sul punto, Versiglioni M., *L'accertamento con adesione*, cit., pagg. 2 ss; Versiglioni M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, cit., pag. 160.

<sup>85</sup> Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 2015, pag. 5.

finalità giustiziali, e assimilabile agli strumenti della dichiarazione fiscale e dell'accertamento»<sup>86</sup>.

Se si effettua una scissione tra fatti di accertamento e fatti di composizione si può ricreare una classificazione degli accordi amministrativi tributari: riconducibili ai primi sono l'autotutela negativa da istanza, l'acquiescenza, la definizione agevolata delle sanzioni, il reclamo e l'interpello in senso stretto, nonché l'adesione all'invito e l'adesione al verbale di constatazione<sup>87</sup>; mentre sarebbero riferibili ai fatti di composizione l'adesione, la conciliazione e la mediazione<sup>88</sup>.

Nel senso opposto argomentano coloro che prediligono la concezione compositiva, avente carattere transattivo<sup>89</sup>. Questi, pur ammettono l'esistenza del dogma dell'indisponibilità, ritengono che siano comunque presenti margini di discrezionalità nel caso in cui vi sia un'incertezza oggettiva sulla pretesa controversa e quindi la disciplina dell'accertamento con adesione abbia una finalità di definire la pretesa tributaria qualora vi sia una *res dubia* mediante «il comportamento efficiente del funzionario tenuto a perseguire “la verità-consenso”»<sup>90</sup>.

L'accoglimento e il prevalere di una o dell'altra concezione, accertativa o compositiva, nonché della natura giuridica per inquadrare l'istituto dell'accertamento con adesione, comporta sicuramente ricadute non trascurabili nelle fattispecie reali,

---

<sup>86</sup> Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, 2009, Giappichelli, Torino, pag. 86, sul punto si veda anche Marellò E., *L'accertamento con adesione*, cit., pag. 157; Corte dei Conti Sicilia, 16 marzo 2005, n. 512, seconda la quale «l'accertamento con adesione è pur sempre un'attività tecnica di accertamento autoritativa».

<sup>87</sup> L'adesione al processo verbale di constatazione e l'adesione all'invito, sono due strumenti che sono stati disciplinati successivamente al D. Lgs. n. 218/1997, arricchendolo. Più precisamente il primo fu aggiunto dall'art. 83, comma 18 del D. L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito in L. n. 133/2008. Nell'art. 5 bis del D. Lgs. n. 218/1997 veniva disciplinata la possibilità di aderire al contenuto integrale del PVC, qualora questo sia stato emesso in modo tale da costituire un accertamento parziale, dandone comunicazione entro trenta giorni successivi alla data di consegna del verbale medesimo al contribuente. L'adesione all'invito contenuta nell'art. 5, comma 1 bis, aggiunto dall'art. 27, comma 1 del D. L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in L. n. 2/2009. Questo permetteva al contribuente di aderire ai contenuti dell'invito previsto per "l'adesione ordinaria" mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la fissazione della data per la comparizione. Entrambi gli istituti permettevano, a fronte di una rinuncia al contraddittorio, uno sconto sulle sanzioni pari al 50% di quello previsto in caso di accertamento con adesione, sostanzialmente come un'acquiescenza all'invito o al PVC. Le due disposizioni sono state abrogate, entrambe, attraverso l'art. 1, comma 637, della L. n. 190/2014 a decorrere dal 1° gennaio 2015.

<sup>88</sup> Si veda, Versiglioni M., *op. cit.*, 2015, pag. 6.

<sup>89</sup> Estremizzando si può dire che la transazione nel diritto privato fa venir meno la controversia senza accertare il fatto e risolvere le questioni giuridiche, quindi prescindendo dalla giusta risoluzione del conflitto.

<sup>90</sup> Versiglioni M., *op. cit.*, pag. 6.

particolarmente in riferimento ai vizi della procedura<sup>91</sup>. Le conseguenze si ripercuotono infatti in giurisprudenza: talvolta si giunge a risoluzioni delle controversie differenti, a seconda che si sposi maggiormente una teoria piuttosto che un'altra<sup>92</sup>.

### 1.2.2. L'indisponibilità e la discrezionalità

L'indisponibilità e la discrezionalità, più volte richiamate e tra loro complementari, sono il presupposto logico-giuridico dell'«accordo tributario». L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è considerata presidio di rango costituzionale, da cui discende l'inaccessibilità della discrezionalità amministrativa nella fase d'attuazione della norma tributaria. Salvo rare eccezioni, si esclude quindi che la discrezionalità amministrativa possa riguardare il se definire o il *quantum* della definizione. Talvolta, nel «concordato tributario» si era esclusa una discrezionalità sul *quantum* ammettendola però sul *an*, altre volte si era interamente esclusa qualunque forma di discrezionalità.

Il fondamento normativo dell'indisponibilità del tributo viene «solitamente ravvisato nell'art. 49 del Regolamento della Contabilità di Stato»<sup>93 94</sup>, ove è sancito che non si possa convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie d'imposta o tassa vigenti all'epoca della loro stipulazione.

L'indisponibilità si applica nel diritto tributario agli obblighi di versamento e ai diritti a deduzioni e detrazioni, nonché ai poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria, come conseguenza e fondamentale appendice dell'insussistenza di discrezionalità nella attuazione delle leggi tributarie ed alla riscossione dei tributi, anche se vi sono sostanziali aperture alla possibilità di atti dispositivi. «L'indisponibilità del tributo non ha un

---

<sup>91</sup> Sul punto si rinvia al par. 3.3., nonché allo scritto di Versiglioni M., *Accertamento con adesione, cit.*, pagg. 24 ss.

<sup>92</sup> Cfr. La sentenza CTR, Puglia, Sez. VIII, 30 settembre 2011, n. 103, la cui questione esamina la validità e l'efficacia di un accertamento con adesione per il quale è stata omessa la presentazione della fideiussione laddove il contribuente abbia comunque sempre provveduto al pagamento delle rate. La Commissione in questione, adottando un'ottica sostanziale che valorizzi il comportamento collaborativo del contribuente, ritiene valido l'accertamento con adesione anche se non perfezionato. Traspare quindi la preferenza della Commissione in questione per una concezione accertativa, poiché ritiene il quantum definito mediante adesione individuì l'imposta giusta, cioè quella comunque vera ed accertabile mediante autotutela in via unilaterale. La sentenza in questione viene commentata da Versiglioni M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario), cit.*, pag. 160, effettuando proprio un'analisi sulla concezione prevalente per la suddetta Commissione. L'autore sostiene infatti che nel caso in cui ci si ponga all'interno della concezione accertativa, la conclusione adottata dal giudice tributario risulterà condivisibile, viceversa una visione compositiva considererebbe non apprezzabili tali conclusioni.

<sup>93</sup> Nel D. L. 28 maggio, n. 827.

<sup>94</sup> La Rosa S., *Principi di diritto tributario. 2 ed., cit.*, pag. 251.

fondamento giuridico unitario, ma è la conseguenza naturale delle caratteristiche e delle regole proprie delle singole situazioni soggettive tributarie, trovando deroghe in casi e situazioni particolari»<sup>95</sup>.

I richiami costituzionali si riferiscono ai principi sanciti dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, ovvero i principi di eguaglianza, legalità, capacità contributiva e di buon andamento della Pubblica Amministrazione. L'art. 3 Cost., che disciplina l'eguaglianza formale e sostanziale, limita l'operare con discrezionalità da parte degli Uffici poiché se questi disponessero a proprio giudizio del debito tributario, permettendo al contribuente di versare un'imposta differente dalla reale capacità contributiva, si violerebbe la parità di trattamento del cittadino. La lettura di questo articolo va effettuata contestualmente a quella dell'art. 53 Cost., che disciplina la potestà impositiva sulla base della capacità contributiva. A tutela del contribuente vi è l'art. 23 Cost., secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge e da cui discende, assieme all'art. 53 Cost., il divieto di discrezionalità amministrativa in riferimento al *an* e *quantum debeatur*. Vi sono poi le disposizioni afferenti il buon andamento della Pubblica Amministrazione previste dall'art. 97 Cost. Queste sono volte ad assicurare e verificare che gli Uffici non operino con arbitrarietà e irragionevolezza rispetto al fine stabilito dall'articolo in questione, così da garantire al cittadino la corretta attuazione dei principi precedentemente esposti<sup>96</sup>.

Nel diritto tributario, come si desume da quanto detto, si applica la riserva di legge relativa<sup>97</sup> come principio generale: infatti, se non vi fosse una distinzione tra «potestà normativa tributaria» e potere amministrativo di applicazione dei tributi e se la prima fosse attribuita alla burocrazia tributaria, questa potrebbe alleggerire o appesantire la

---

<sup>95</sup> *Ivi*, pagg. 251 ss.

<sup>96</sup> Per una approfondita analisi di questi principi a fondamento della tassazione della ricchezza, si veda Beghin M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza: corso di diritto tributario. Vol. I*, 2010, Giappichelli, Torino, pagg. 30 ss.

<sup>97</sup> La riserva di legge relativa consiste nel fatto che, in base all'art. 23 Cost., il rapporto tributario deve essere disciplinato dalla legge o atti aventi forza di legge, ma non in modo assoluto, bensì relativo, lasciando quindi spazio alle fonti subordinate, quali ad esempio i regolamenti, di definire in modo specifico le disposizioni fissate in generale dalla legge. Quest'ultima nel prevedere il tributo deve in ogni caso delineare gli elementi essenziali, quali:

- il presupposto del fatto;
- i soggetti passivi;
- le sanzioni;
- i principi di determinazione delle aliquote.

tassazione, intromettendosi senza controllo nei più vari settori della vita sociale»<sup>98</sup>, mentre, quando la legge impone un tributo, nessuno può sottrarsi ad esso e gli eventuali accordi tra il privato e l'Amministrazione sarebbero nulli.

Difatti l'attività di accertamento «consiste nella determinazione autoritativa d'imponibile e d'imposta, ovverosia di *an* e *quantum debeatur*, al fine di assicurare il concorso di tutti alle spese pubbliche secondo la loro capacità contributiva»<sup>99</sup>.

Tuttavia «se il principio di legalità e la riserva di legge hanno segnato il definitivo tramonto del potere assolutamente discrezionale, non è da credere che abbiano avuto l'esito di vincolare del tutto alla legge l'azione autoritativa»<sup>100</sup>. Il potere discrezionale ed il principio di legalità non contrastano tra loro bensì operano in armonia: l'interesse pubblico dell'Amministrazione è conseguito eccelsamente qualora vengano acquisiti e valutati tutti gli interessi coinvolti. La discrezionalità amministrativa deve essere individuata in quest'ambito come ponderazione di interessi, per realizzare quello primario. L'Ufficio possiede quindi poteri discrezionali solamente nel momento in cui, esercitando la funzione tributaria, gli è consentito una valutazione tra i diversi interessi<sup>101</sup>.

Risulta evidente l'importanza di individuare la discrezionalità, nel rispetto dell'indisponibilità del tributo, all'interno dell'accertamento con adesione.

È necessario chiarire le nozioni di “indisponibilità tributaria”, ovvero il principio tipologico relativo e non assoluto che vincola la verità data a priori o al rispetto del fine di ricercare una delle verità, e di “discrezionalità tributaria”, che «avrebbe il suo

---

<sup>98</sup> Lupi R., *Diritto amministrativo dei tributi*, 2015, pag. 56.

In giurisprudenza, l'indisponibilità viene richiamata nella sentenza della Cass., sez. Unite., 2 novembre 2007, n. 23031, in banca dati Fisconline, la quale ribadisce «i principi fondamentali di inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolatività della potestà impositiva ed irrinunciabilità del prelievo tributario», così come già affermando della Cass., sez. Unite., 15 maggio 1939, n. 1661 e Cass., sez. Unite., 31 luglio 1939, n. 3018, entrambe in banca dati Fisconline; ed ancora nella sentenza Cass., Sez. Trib., 15 febbraio 2010, n. 3519, in banca dati Fisconline, «il principio dell'indisponibilità non osta a che l'Amministrazione finanziaria riconosca l'illegittimità totale o parziale dell'atto impositivo e lo ritiri in via di autotutela determinando così la cessazione del processo pendente»; si segnala inoltre la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 18 aprile 2007, n. 9222, in banca dati Fisconline, la quale richiama la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 3 ottobre 2006, n. 21325 e quella della Cassazione, Sez. Trib., 16 marzo 2001, n. 12314, entrambe in banca dati Fisconline, dove, anche se il caso di specie riguarda la conciliazione giudiziale, si sancisce la deroga al principio di indisponibilità; ed ancora la Corte dei Conti Lombardia, 30 maggio 2006, n. 312, in banca dati Fisconline, dove ribadisce che «nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, le definizioni convenzionali della lite sono valide nei casi espressamente previsti».

<sup>99</sup> Guidara A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, 2010, Giuffrè, Milano, pag. 25.

<sup>100</sup> Perrone L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, 1969, Giuffrè, Milano, pag. 6.

<sup>101</sup> *Ivi*, pagg. 23 ss.

presupposto ontologico nell'incertezza oggettiva del tema controverso»<sup>102</sup>. Quest'ultima infatti «accederebbe, perciò, ad un ambito ben diverso da quello della “discrezionalità amministrativa”, sicché non sussisterebbe alcuna incompatibilità. Gli amministrativisti non trattano di solito la *res dubia* o la *res litigiosa*, ma osservano principalmente la discrezionalità, quest'ultima è detta però amministrativa, nella sua più ampia attitudine a considerare gli interessi in gioco. Quella tributaria sarebbe una discrezionalità che avrebbe ad oggetto un tema tributario controverso, e che concernerebbe l'esercizio e non la titolarità della funzione»<sup>103</sup>. Si tratterebbe dunque di «una discrezionalità imposta dal caso concreto, quale effetto giuridico disposto dalla legge che, dinanzi al controverso, bilancerebbe i diversi fini della funzione impositiva per la migliore cura dell'unico interesse che costituirebbe “ragione oggettiva” per il funzionario del Fisco della specifica regola di scelta da adottare nel caso concreto per garantire, non solo l'effettività, ma anche l'efficienza e l'imparzialità della singola attuazione del tributo». È evidente quindi che nell'istituto in commento l'indisponibilità sia ritenuta giuridicamente ammissibile quando la questione è controvertibile all'infinito, come onere di scegliere la migliore soluzione, raggiungibile unicamente mediante un confronto dialettico come atto unilaterale<sup>104</sup>.

Autorevole dottrina<sup>105</sup> puntualizza che se «non vi sono dubbi sul fatto che la potestà normativa tributaria sia inderogabile o indisponibile ad opera dell'Amministrazione, *ex se* o d'intesa con i privati, si pone, invece, maggiore attenzione all'obbligazione tributaria o, più correttamente, alla potestà amministrativa tributaria, ed in particolare si rilevano dei momenti di discrezionalità, [...] trattasi di ipotesi eccezionali, espressamente previste dalla legge e in tal modo si riconferma la regola dell'indisponibilità».

Analizzando congiuntamente questa argomentazione alla tematica trattata nel precedente paragrafo, si può affermare che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, nella concezione accertativa, è considerata garanzia di rango costituzionale, escludendo la discrezionalità amministrativa sul *an* o sul *quantum* della definizione. Vi è quindi «una totale estraneità al diritto tributario della discrezionalità del diritto amministrativo (in

---

<sup>102</sup> Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 382.

<sup>103</sup> Versiglioni M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, cit., nota 12 pag. 161.

<sup>104</sup> *Ivi*, pagg. 161 ss.

<sup>105</sup> Guidara A., *op. cit.*, pag. 67.

quanto l'attività dell'Amministrazione finanziaria non dispone relativamente agli interessi contrapposti e non trasforma il diritto soggettivo del contribuente in interesse legittimo)»<sup>106</sup>.

La concezione compositiva ammette l'esistenza del dogma dell'indisponibilità ed esclude l'operare della discrezionalità amministrativa nel contesto delle scelte dell'adesione, ma si ritiene che l'indisponibilità convenzionalmente eccepita sia inconferente in un ambito potenzialmente litigioso<sup>107</sup>.

Sulla base della concezione compositiva, una parte della dottrina, individua una indisponibilità tributaria con una nuova discrezionalità giuridica; in tal modo nell'ambito dell'accertamento con adesione, si identificherebbe questa indisponibilità tributaria come principio tipologico relativo e non assoluto, al fine di consentire la ricerca della verità-composizione<sup>108</sup>.

Ecco che, come i diversi metodi di accertamento diventano fungibili e funzionali alla ricostruzione più attendibile, analoghe considerazioni possono essere effettuate in relazione all'accertamento con adesione; se l'istituto in questione viene inquadrato come disciplina sostanzialmente sovrapponibile agli altri accertamenti, dai quali però si distingue per una rilevante partecipazione del contribuente, permettendo così una più realistica determinazione d'imponibile e d'imposta<sup>109</sup>.

Le rinunce che riguardino l'*an* e il *quantum* sono illegittime, ma in casi ben delimitati e circoscritti dalla legge, riferiti al *quomodo* e al *quando* della riscossione, l'Amministrazione finanziaria può esercitare poteri dispositivi di diversa natura e vigore<sup>110</sup>. Vi è quindi una linea divisoria tra «ciò che all'amministrazione è consentito e ciò che è vietato è scolpito nella Costituzione»<sup>111</sup>.

In quest'ambito si individua la c.d. discrezionalità tecnica, che consiste nell'apprezzamento o nella catalogazione della fattispecie. Questa implica una sorta di

---

<sup>106</sup> Versiglioni M., *L'accertamento con adesione, cit.*, pag. 4.

Cfr. Puoti G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1969, pt. I, pagg. 317 ss.; Amatuucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 8 ed., 2007, Jovene, Napoli, pagg. 366 ss.; Potito E., *L'ordinamento tributario italiano*, 1978, Giuffrè, Milano, pagg. 54 ss.

<sup>107</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, cit.*, pagg. 385 ss.

<sup>108</sup> Sul punto, Versiglioni M., *L'accertamento con adesione, cit.*, pagg. 3 ss.

<sup>109</sup> Si veda, Guidara A., *op. cit.*, pag. 36.

<sup>110</sup> Cfr. Falsitta G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, pt. I, pag. 1058.

<sup>111</sup> *Ibid.*

giudizio unicamente di attività intellettuale di per sé opinabile al variare del grado di indeterminatezza, da non confondersi con la volontà. Si differenzia così dalla vincolatività che va individuata all'interno di tutte le funzioni amministrative attuate per il perseguimento di un interesse pubblico, quindi l'Amministrazione è asservita nel suo operare. Questa vincolatività è esattamente la definizione contraria di discrezionalità amministrativa, se analizzata con una visione ristretta, e quindi, sottintende l'impossibilità di prendere in considerazione qualsiasi interesse che differisca da quello a cui è tenuta<sup>112</sup>.

Se è vero che «la discrezionalità amministrativa è caratterizzata dalla ponderazione comparativa degli interessi secondari in ordine al primario e dalla successiva determinazione volitiva da parte dell'Amministrazione, [...] sembra non vi sia posto per un'autonoma figura di discrezionalità tecnica». In quest'ultima però spicca la raccolta dei dati del caso concreto ed è del tutto assente il momento tangibile di una valutazione comparativa e della determinazione volitiva. In realtà «una valutazione tecnica non esclude l'emanazione di un provvedimento discrezionale», naturalmente nel caso in cui la legge fornisca l'Amministrazione di poteri discrezionali<sup>113</sup>.

Emergono quindi chiari margini di apprezzamento per quei fattori costituiti da “concetti indeterminati”, quali: inerenza, stabile organizzazione, esercizio normale dell'agricoltura ed altri; comunque sia l'Ufficio non può in alcun caso astenersi dall'esercizio della potestà impositiva, se non nelle situazioni pronosticate dalla legge mediante sgravi d'imposta e condoni, e quindi ricongiungendosi all'indisponibilità<sup>114</sup>.

La discrezionalità, stabilito che non possa operare sul tributo, risulta indubbiamente possibile per l'ente impositore sull'attivazione della procedura di adesione. Tant'è che l'Amministrazione non ha alcun obbligo di attivare l'accertamento con adesione, ma potrà usufruire di discrezionalità in base a valutazioni aventi carattere di economicità;

---

<sup>112</sup> Sul punto, Guidara A., *op. cit.*, pagg. 152 ss.

<sup>113</sup> Perrone L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, *cit.*, pag. 28 ss.

<sup>114</sup> Così, Fantozzi A., *Il diritto tributario*, 3 ed., *cit.*, pagg. 278 e ss. L'autore in nota 91, pag. 278, precisa che la “discrezionalità tecnica” si è sviluppata al fine di giustificare l'insindacabilità di un'area distinta rispetto a quella della discrezionalità pura. Il cui uso improprio dell'espressione viene utilizzato per riferirsi alla discrezionalità come ponderazione di interessi, ciò è stato riconosciuto da ampia dottrina.

peraltro il contribuente, in questo caso, può sempre presentare un'istanza in carta libera all'Ufficio<sup>115</sup>.

Concludendo si può quindi sostenere che l'accertamento con adesione non implichi il superamento dell'indisponibilità del tributo, bensì, richieda che l'Amministrazione attui delle valutazioni di per sé discrezionali, al fine di perseguire lo scopo primario, assieme ad una ponderazione d'interessi secondari. Nell'effettuare tali scelte bisogna sempre tenere in primo ordine i principi costituzionali, utilizzando criteri di economicità<sup>116</sup> a tutte quelle situazioni opinabili in cui la lite sarebbe controvertibile all'infinito. Risponde quindi a tali criteri il fatto di giungere a patti tutte quelle volte che l'esito della controversia è incerto<sup>117</sup>.

---

<sup>115</sup> Cfr. L. E., *Imposta di registro. Decadenza dell'agevolazione prevista per la prima casa. Accertamento con adesione*, in il Fisco 2006, pt. XXV, fasc. n. 1, pag. 3936. Per maggiori dettagli sul funzionamento e sulle modalità di attivazione della procedura si rinvia al Cap. 2.

<sup>116</sup> I criteri di economicità sono sanciti all'interno del comma 1, art. 1, della L. del 7 agosto 1990, n. 241, modificata dal comma 1, art. 7, lett. a) della L. 69/2009: «L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario». La legge in questione ha posto i termini della responsabilità dei funzionari, mentre la circolare 235/E del 1997 ha individuato il funzionario responsabile dell'accertamento con adesione con almeno l'ottavo livello. Qualora l'accertamento concordato risulti troppo favorevole al contribuente, arrecando una perdita di entrate allo Stato, il funzionario dovrà rispondere della sua responsabilità; così come avvenuto nella sentenza della Corte dei Conti Sicilia, n. 512/2005, *cit.*

La stessa circolare 235/E introduce una valutazione di economicità da parte dell'Ufficio: «La mancata previsione normativa di parametri cui informare l'adesione e l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto, non devono peraltro indurre a ritenere che tutte le fattispecie, anche quelle nelle quali l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi, debbano formare oggetto di transazione con il contribuente».

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

<sup>117</sup> Cfr. Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario: la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, *cit.*, pagg. 374 ss., ribadisce che la trattativa per adesione non è un mercanteggiamento, la controversia non riguarda la determinazione del tributo, bensì la sua esigibilità, vista la situazione patrimoniale del debitore. Potrebbe configurarsi una concatenazione fra due momenti, una prima volta la pretesa fiscale viene determinata in modo più corretto, ed una seconda volta viene decurtata a fronte della critica situazione economica del debitore; La Rocca S., *L'accertamento con adesione. Esercizio della discrezionalità e profili di illegittimità*, il Fisco, 2005, pt. XXIX, fasc. n. 1, pagg. 11347 ss., sull'argomento richiama la sentenza della Corte dei Conti Sicilia, n. 512/2005, *cit.*, la quale richiama che la normativa dell'accertamento che «non attribuisce all'Amministrazione finanziaria alcun margine di discrezionalità, ma al contrario la legge attribuisce solo una discrezionalità tecnica nel senso di individuare e definire, con l'assenso del contribuente, quelle fattispecie che si presentano opinabili di valutazioni in ordine alla loro (effettiva) sussistenza»; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, 2010, Giuffrè, Milano pag. 377; Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, *cit.*, pagg. 4 ss., dove afferma che la discrezionalità amministrativa si esclude possa operare nel contesto delle scelte sottomesse all'adesione, ma in ragione dell'esclusiva natura potenzialmente litigiosa di quel contesto, l'indisponibilità tradizionalmente intesa sia inconferente. L'indisponibilità tributaria potrebbe definirsi come principio tipologico relativo e non assoluto, che vincola in vario modo l'uomo o al rispetto del la ideale verità date a priori. L'accertamento con adesione, risulta attuabile solamente quando la questione sia

Si può quindi affermare che la *res dubia* trova il proprio naturale espletamento nel principio di economicità, il quale non è altro che espressione dell'agire amministrativo nel rispetto dell'efficacia e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. In tal caso solamente mediante una collaborazione delle parti, la pretesa può assumere la qualità risolutoria, nel rispetto dei principi di legalità, eguaglianza e capacità contributiva, ai quali quello di economicità è subordinato. Ecco quindi che la riduzione della pretesa erariale non assume natura di una riduzione transattiva, bensì trova la giustificazione alla realtà normativa e fattuale, riconducibile ad una tipologia consensuale non contrattuale<sup>118</sup>, convalidata dalla motivazione dell'atto conclusivo d'adesione<sup>119</sup>.

*Rebus sic stantibus*, l'accertamento con adesione, così come gli strumenti deflativi del contenzioso in generale, non deroga al principio di indisponibilità, bensì afferma tale dogma<sup>120</sup>.

### **1.3. Profilo oggettivo e soggettivo**

La disciplina dell'accertamento con adesione prevede un'ampia applicabilità dell'istituto sia dal punto di vista oggettivo sia soggettivo, così come emerge dall'art. 1 del D. Lgs. n. 218/1997 di riferimento.

Per quanto attiene al primo aspetto, la disposizione normativa può essere attuata alle imposte sui redditi, più precisamente a qualsiasi tipologia, ed alla maggior parte delle imposte indirette<sup>121</sup>.

---

controvertibile all'infinito, cioè quando il fatto unilateralmente intenso non esista, o meglio non sia possibile in quanto non vi sono soluzioni predeterminate. La discrezionalità tributaria avrebbe quindi il suo presupposto ontologico nell'incertezza oggettiva del tema controverso.

Falsitta G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, 2007, Milano, pagg. 66 ss. di contro escluse sul piano ontologico qualsiasi forma di discrezionalità in ordine all'esercizio della funzione impositiva.

<sup>118</sup> Cfr., Gallo F., *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rassegna Tributaria*, 1994, pt. IV, pagg. 1205 ss; Id., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, *cit.*, pagg. 425 ss.

<sup>119</sup> Si veda, Manoni E., *Istituti deflativi del contenzioso e individuazione del momento di perfezionamento dell'accordo*, in *il Fisco*, 2013, pt. XXX, fasc. n. 1, pagg. 4632 ss.

<sup>120</sup> Cfr. Lupi R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, 2001, IPSOA, Milano, pag. 134, con una posizione opposta «il quale ritiene che l'indisponibilità del credito tributario sia un indebito ed affrettato corollario ricavato dalla mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta» (così Manoni E., *op.cit.*, in nota 41, pag. 4634).

<sup>121</sup> In riferimento alle imposte indirette, più precisamente: imposta sul valore aggiunto, sulle successioni e donazioni, di registro e sostitutiva di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento del valore degli immobili (Invim) anche decennale.

Gli istituti previsti nel D. Lgs. n. 218/1997 non si applicano automaticamente ai tributi locali attualmente vigenti, ma gli enti locali possono introdurre, con un proprio regolamento<sup>122</sup>, tali forme premiali. In tali casi quindi non vi è un'obbligatorietà, bensì una facoltà, ad attuare l'accertamento con adesione, purché nel momento in cui venga applicato questo rispetti i principi previsti dal decreto in commento<sup>123</sup>.

In riferimento all'aspetto soggettivo, l'adesione può essere effettuata da tutti i contribuenti, siano essi persone fisiche o giuridiche, anche sostituti d'imposta, dalle società di persone e dagli altri soggetti individuati dall'art. 5 del T.U.I.R., nonché dalle società di capitali ed enti che abbiano optato per la trasparenza fiscale<sup>124</sup> o il consolidato nazionale fiscale<sup>125</sup>, rispettivamente artt. 115-116 e 117 del T.U.I.R.

Per quanto attiene invece le imposte indirette, differenti da quella sul valore aggiunto, l'art. 1 del D. Lgs. n. 218/1997 prevede la possibilità che l'adesione giunga anche da uno solo dei coobbligati. Il tema di solidarietà in giurisprudenza è stato controverso, optando

---

<sup>122</sup> L'art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 447 prevede che le provincie ed i comuni possono disciplinare le proprie entrate mediante regolamenti, ad eccezione dell'individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima.

<sup>123</sup> Così, Aurelj S., *Gli strumenti deflativi del contenzioso nell'ambito dei tributi locali*, in *il Fisco*, 2010, pt. V, fasc. n. 1, pag. 679.

<sup>124</sup> Cfr. Antico G. e Carriolo F., *Accertamento con adesione: Società di capitali. Dalla presunzione di distribuzione degli utili alla tassazione per trasparenza su opzione*, in *il Fisco*, 2005, pt. XXXII, fasc. n. 1, pagg. 5030 ss, dove spiega che «il socio o l'associato dovrà essere invitato al contraddittorio presso l'ufficio fiscale competente nei confronti della società», o mediante la notifica dello stesso invito al contraddittorio emesso nei confronti della società o attraverso l'invito a comparire *ex art. 6*, comma 2 D. Lgs. n. 218/1997. All'adesione possono aderire tutti i soggetti coinvolti, la società e non i soci, ovvero solamente alcuni di essi con o senza l'adesione dell'ente. L'Ufficio notificherà l'avviso di accertamento parziale, al socio che non aderisce alla definizione, per la rettifica del reddito di partecipazione. Il socio sarà libero di proporre ricorso, con scarse probabilità di accoglimento, oppure prestare acquiescenza ma senza ottenere la riduzione delle sanzioni.

Si veda anche Circolare n. 235/1997, *cit.*

<sup>125</sup> Cfr. Circolare 31 ottobre 2007, n. 60/E commentata da Tomassini A., *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, in *Rassegna Tributaria*, pt. II, pagg. 375 ss., nello spiegare la procedura evidenzia che sussistono due livelli di accertamento.

Nel primo livello gli Uffici devono inviare l'invito al contraddittorio, ai fini dell'instaurazione del procedimento di adesione, sia alla consolidata sia alla consolidante. L'esito positivo dell'atto di adesione della consolidata, al cui contraddittorio può intervenire anche la consolidante e sottoscrivere congiuntamente l'atto, deve essere comunicato all'Ufficio competente per la consolidante.

Un secondo livello di accertamento, come rettifica dell'imponibile consolidato, che opera in capo alla consolidante, dove si potrà avere un accertamento con adesione differente da quello di primo livello.

La scissione teorizzata dalla citata circolare tra primo e secondo livello, per la quale consolidate e consolidante possono agire autonomamente a tutela delle proprie posizioni, porta ad una definizione dell'atto di primo livello svincolata dalla possibilità di definizione del diverso atto di secondo livello.

inizialmente per il fascio di rapporti<sup>126</sup> ed attualmente per il litisconsorzio necessario<sup>127 128</sup>.

Più precisamente la presentazione dell'istanza anche da un solo obbligato comporta la sospensione per tutti i coobbligati dei termini di impugnazioni per novanta giorni<sup>129</sup>, questo per favorire la chiusura di tutte le posizioni dei soggetti destinatari della stessa obbligazione tributaria. L'istanza, da chiunque presentata, ha la funzione di avviare la relativa procedura nei confronti di tutti i coobbligati, ciascuno dei quali può o meno accedere all'adesione, ma in ogni caso gli effetti dell'adesione perfezionata da uno dei destinatari dell'avviso di accertamento si ripercuote su tutti rettificando in egual misura la pretesa erariale.

La tematica del litisconsorzio viene trattata anche da altra autorevole dottrina<sup>130</sup> che, in commento alla sentenza n. 14815/2008<sup>131</sup>, esamina la chiamata in causa del socio o della società non costituiti in giudizio per instaurare il litisconsorzio necessario nell'ambito dell'accertamento con adesione. La sentenza in commento si è pronunciata sostenendo che il giudice adito abbia l'obbligo di chiamare in causa il socio non destinatario della pretesa ovvero inerme. La questione diventa problematica nel caso in cui ci sia l'effettiva costituzione in giudizio, facendo assumere la qualità di parte

---

<sup>126</sup> La solidarietà tributaria paritaria genera "un fascio di obbligazioni distinte", con tanti rapporti quanti sono i soggetti collegati dall'identità di titolo e di contenuto. Se la fattispecie non è riconducibile alle ipotesi di litisconsorzio necessario, non si crea un rapporto plurisoggettivo, e le obbligazioni rimangono quindi distinte.

Cfr., la sentenza della Cassazione, Sez. Unite, 22 giugno 1991, n. 7053, in banca dati Fisconline e Corte Cost., 31 ottobre 1995, n. 473, in banca dati Fisconline.

<sup>127</sup> Il litisconsorzio necessario, disciplinato nell'art. 102 c.p.c., è quanto più soggetti introducono lo stesso giudizio o giudizi tra loro connessi ed in tal caso devono essere riuniti, in deroga al principio di territorialità, davanti al medesimo giudice, quello ove è stata proposta per prima la domanda. I soggetti che non hanno ricevuto l'avviso di accertamento o non l'hanno impugnato o è stato impugnato in modo inammissibile, vengono chiamati in causa. Il litisconsorzio necessario si applica quando le liti riguarda il rapporto tra consolidata e consolidante nel consolidato nazionale fiscale o società di persone.

<sup>128</sup> Così, Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., pag.7. In merito alla giurisprudenza si veda Cass., sez. Unite, 4 giugno 2008, n. 14815, in banca dati Fisconline.

Cfr. Ficari V., *L'evoluzione delle vicende processuali dei rapporti tra soci e società trasparenti*, in il Rassegna Tributaria, 2007, pt. II, pagg. 1139 ss. in commento alla sentenza della Cassazione, Sez. Unite, 18 gennaio 2007, n. 1052, in banca dati Fisconline, dove si ritiene che litisconsorzio necessario permetta di abbreviare i tempi delle liti e che permetta una migliore determinazione della ricchezza prodotta dalla società, riferibile al socio *pro quota*. Tale pronuncia viene successivamente riconfermata dalla giurisprudenza con la sentenza Cassazione, Sez. Trib., 11 maggio 2007, n. 10792, in banca dati Fisconline.

Cfr. Circolare, 5 giugno 1997, n. 156/E, la quale si è pronunciata sull'obbligazione solidale nell'ambito delle imposte indirette.

<sup>129</sup> Per quanto attiene la sospensione dei termini si rinvia al par. 2.2.

<sup>130</sup> Russo A., *Istituti deflativi del contenzioso e scelte discendenti tra la società di persone e i soci partecipanti*, in il Fisco, 2011, pt. XXVIII, fasc. n. 1, pagg. 4484 ss.

<sup>131</sup> Cassazione, Sez. Unite, 4 giugno 2008, n. 14815, in banca dati Fisconline.

processuale anche a colui che ha attivato l'accertamento con adesione, facendo venire meno l'atto di adesione. In questa situazione l'Amministrazione, agendo nel rispetto dei principi di lealtà e correttezza processuale, avrebbe il dovere di segnalare al giudice la sospensione in favore del potenziale litisconsorzio, per ottenere un rinvio giudiziale della discussione successivamente al periodo di sospensione per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, o addirittura per ottenere la sospensione del processo *ex art. 295 c.p.c.*<sup>132</sup>, in attesa della conclusione dell'eventuale concordato.

L'aspetto degli effetti della definizione in adesione di uno dei coobbligati sugli altri, ha risvolti differenti a seconda della concezione in cui ci si pone.

I contrattualisti, richiamando le norme civilistiche, ritengono che l'attivazione del contraddittorio per le società di persone debba riguardare tutti soggetti, sia soci sia società, successivamente ogni parte sarà libera di partecipare al contraddittorio e *a fortiori* di aderire<sup>133</sup>.

I sostenitori della concezione accertativa ritengono che al concordato partecipino tutti i soggetti obbligati, questo in forza anche della natura probatoria dell'adesione<sup>134</sup>.

Diversamente chi predilige la concezione compositiva ritiene che il litisconsorzio sia di difficile attuazione poiché collida con le disposizioni sia del comma 2, art. 1 del D. Lgs. n. 218/1997, sia del art. 4 del medesimo decreto che esonera i soci dall'obbligo di adesione; ulteriori dubbi sorgono per la forzosa estensione del litisconsorzio necessario a tutti i soci<sup>135</sup>.

Effettuata una panoramica sulla natura giuridica, il profilo oggettivo e soggettivo ed il contesto in cui si inserisce tale disciplina, è possibile delineare le questioni definibili

---

<sup>132</sup> Art. 295 Codice di Procedura Civile: «Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa».

<sup>133</sup> Franson G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. VI, pag. 1817.

<sup>134</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pagg. 407 ss., sul punto ritiene che appaia inaccettabile la tesi di derivazione unilaterale che faccia derivare, dalla definizione del rapporto di uno soltanto degli obbligati, l'efficacia anche su tutti gli altri, facendo venire meno l'atto impugnabile e definendo così i rapporti. Risulta impossibile anche per il fatto che mancano norme che assicurino la piena trasparenza dei comportamenti tra i coobbligati. La soluzione che prevarica l'art 1304 Cod. civ. finirebbe per bloccare il meccanismo di garanzia a cui solitamente ci si affida per giudicare la legittimità di una data interpretazione delle norme sulla coobbligazione solidale rispetto agli artt. 53 e 3 Cost.

<sup>135</sup> Sul punto Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., pagg. 7 ss. Cfr. Cass., Sez. V, 16 dicembre 2011, n. 27145, in banca dati Fisconline; *contra* la Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

mediante l'accertamento con adesione. In assenza di specifici riferimenti normativi, si ritiene applicabile l'istituto in questione a tutte quelle fattispecie non facilmente risolvibili, tendenzialmente controvertibili all'infinito, poiché prive di soluzioni prestabilite, che non ravvisino gli estremi per l'applicabilità dell'autotutela. L'accertamento con adesione previsto dal D. L. n. 564/1994 limitava l'applicabilità dell'istituto ai soli redditi determinati secondo i principi dell'esistenza, stima, inerenza e imputazione a periodo, mentre la disciplina a regime non limita più la definizione ai soli redditi caratterizzati dai suddetti elementi.

La circolare n. 235/E del 1997, più volte richiamata, afferma che gli accertamenti induttivi saranno ideali per tale disciplina, fornendo una breve elencazione di esempi particolarmente idonei all'adesione<sup>136</sup>. Il Legislatore non ha posto alcun limite all'adesione, cosicché sono definibili anche le questioni di diritto e di estimazione complessa, che in passato, con gli antecedenti regimi, non si ritenevano concordabili. Difatti la questione è legittimamente definibile qualora questa possieda i caratteri della controvertibilità logica, rispettando così il principio d'indisponibilità tributaria, senza dipendere quindi dalla natura di fatto o di diritto<sup>137</sup>.

---

<sup>136</sup> Al paragrafo 1.2. della citata circolare vengono riportati i seguenti esempi di fattispecie con uno sbocco fisiologico al procedimento di adesione:

- a) rettifiche induttive di cui all'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972;
- b) accertamenti induttivi di cui all'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- c) rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche basate su presunzioni semplici di cui all'art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- d) accertamenti sintetici, ex art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- e) accertamenti di ufficio di cui all'art. 41 del D.P.R. n. 600 del 1973 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi;
- f) accertamenti basati su coefficienti presuntivi dei ricavi, dei compensi e dei volumi d'affari;
- g) accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore;
- h) atti di accertamento basati su valutazioni estimative da parte dell'ufficio, ovvero dell'Ute o di altri organi tecnici, qualora dalla documentazione fornita dal contribuente scaturiscano elementi che rendano possibile un diverso giudizio da parte dell'ufficio;
- i) accertamenti basati su una diversa qualificazione del reddito, ovvero di componenti di esso (ad esempio inquadramento di talune spese sostenute dall'impresa tra quelle di pubblicità o di rappresentanza);
- j) accertamenti nei confronti di sostituti d'imposta relativamente a un ammontare complessivo induttivamente determinato di compensi, interessi ed altre somme assoggettabili a ritenute.

<sup>137</sup> Sul punto Versiglion M., *L'accertamento con adesione, cit.*, pagg. 11 ss.; Id, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, cit.*, pagg. 8 ss. Cfr. la sentenza della Cassazione, sez. Trib., 6 ottobre 2006, n. 21513, in banca dati Fisconline.

Così altra parte della dottrina<sup>138</sup> evidenzia che, pur essendoci un'ampiezza dell'applicabilità soggettiva ed oggettiva dell'accertamento con adesione, va comunque ravvisato che l'art. 1 del D. Lgs. n. 218/97 ha come oggetto la definizione degli accertamenti, da cui restano escluse le rettifiche delle dichiarazioni a seguito della liquidazione, che non costituisce "atto di accertamento". Più attentamente vi è chi<sup>139</sup> ritiene infatti che in questa ipotesi «la rettifica delle dichiarazioni deriva o da errori materiali o di calcolo commessi dal contribuente in fase di compilazione del modello, ovvero dall'applicazione di detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta in misura diversa da quella consentita dalla legge. In tali casi, quindi la rettifica del dichiarato viene eseguita sulla base degli stessi elementi risultanti dalla dichiarazione, senza che vi sia ingresso a valutazioni o apprezzamenti di fatto difformi da quelli del contribuente». Dal punto di vista giuridico il comma 5, art. 2, del D. Lgs. n. 218/1997 esclude dalla riduzione delle sanzioni proprio quelle applicate in sede di liquidazione formale.

Una differenza notevole tra l'accertamento con adesione a regime ed il suo predecessore, disciplinato dal D. L. n. 564/1994, è l'ampliamento dei profili oggettivi e soggettivi definibili, estesi a tutti i contribuenti e le categorie reddituali, nonché l'eliminazione delle cause ostative<sup>140</sup>.

Per quanto concerne quest'ultimo aspetto le disposizioni del vigente D. Lgs. n. 218/1997 hanno abrogato quanto previsto dall'art. 2 *bis* del D. L. n. 564/1994<sup>141</sup>,

---

<sup>138</sup> Antico G., *Adesione su istanza del contribuente. I rapporti con il controllo formale*, in *il Fisco*, 2005, pt. II, fasc. n. 1, pag. 359.

<sup>139</sup> Magistro L. e Fanelli R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, 1999, Giuffrè, Milano, pag. 87.

In senso conforme l'Assonime con la circolare del 19 gennaio 1998, n. 2, cit., ritiene che «restano escluse dalla definizione con adesione le controversie concernenti gli avvisi di liquidazione delle imposte notificate ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 dal momento che detti avvisi non costituiscono esplicitazioni dell'azione di accertamento dei redditi bensì mera attività di liquidazione delle imposte relative a redditi indicati nelle dichiarazioni dei contribuenti. [...] L'istituto dell'accertamento con adesione opera entro l'area in cui si coglie, in via ordinaria, l'azione accertatrice degli uffici e non può, quindi trovare applicazione rispetto ad avvisi di liquidazione non determinati da rettifiche della dichiarazione. Da ciò discende la non estendibilità alle rettifiche operate ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 dei benefici previsti per l'accertamento con adesione per quanto attiene, in particolare alla riduzione delle relative sanzioni amministrative». Così anche l'art 36 *ter* D.P.R. n. 600/1973 deve seguire la medesima logica dell'art 36 *bis*, quindi fuori dal procedimento di accertamento con adesione.

<sup>140</sup> Cfr. Lupi R., *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, cit., pag. 793, il quale afferma che «sono state eliminate molte "timidezze" del testo originario, come le limitazioni in presenza di dichiarazione omessa, di sostituti d'imposta, di accertamento sintetico o di *fumus* di violazioni penalmente rilevanti. Tutte queste limitazioni finivano per "dimezzare", senza apprezzabili ragioni, la portata pratica dell'istituto».

<sup>141</sup> L'art. 2 *bis* del citato D. L. n. 564/1994, ora abrogato, sanciva che la definizione non fosse ammessa qualora sulla base degli elementi fosse configurabile l'obbligo di denuncia per i reati previsti dagli artt. da

estromettendo così la non applicabilità e l'esclusione dal beneficio dell'adesione in presenza di rilevanza penale. Anzi la disciplina dell'accertamento con adesione a regime ha aumentato il carattere premiale prevedendo l'esclusione dalla punibilità per i reati previsti dalla L. n. 516/1982<sup>142</sup>, anche retroattivamente<sup>143</sup>.

---

1 a 4 del D. L. n. 429/1982, convertito nella L. n. 516/1982, nonché quando fosse stato presentato rapporto per i medesimi reati alla Guardia di Finanza.

Si veda anche la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 29 settembre 2005, n. 19112, in banca dati Fisconline, la quale ritiene che l'accertamento con adesione non operasse anche qualora non fosse stata mossa azione penale per gli illeciti tributari, «ma era sufficiente la mera configurabilità dell'obbligo della denuncia all'autorità giudiziaria per rendere operativa la preclusione».

Di medesima opinione è la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 26 gennaio 2006, n. 1610, in banca dati Fisconline, commentata da Manoni E., *Sul diniego di accertamento con adesione e sulla retroattività dell'atto di accertamento con adesione, cit.*, pag. 20 ss. L'autrice condivide la decisione della Suprema Corte ed effettua un'analisi sulla possibilità di applicare la retroattività. Vi è infatti un divieto generare di retroattività della norma come massima di contenuto generale. Tale proibizione di irretroattività, per il diritto tributario, è stabilito da una legge ordinaria e quindi può essere derogato solamente mediante una legge aventi pari forza. Ecco che il D. Lgs. n. 218/1997 nel comma 1, art. 17, sancisce esplicitamente l'abrogazione di una serie di disposizioni, tra cui gli artt. 2 bis e 2 ter del D. L. n. 564/1994, risultando quindi di corretta la conclusione prodotta nella sentenza. Anche la già citata circolare 235/E del 1997 ribadisce quanto appena detto.

Si veda anche la sentenza della Cassazione, Sez. Unite, 14 febbraio 2006, n. 3118, in banca dati Fisconline.

<sup>142</sup> In merito ai vantaggi penali si rinvia al par. 4.4.

<sup>143</sup> Cfr. Denaro M., *Accertamento con adesione, successioni di leggi nel tempo e rilevanza delle cause di esclusione o inammissibilità*, in il Fisco, 2009, pt. XLV, fasc. n. 1, pagg. 7468 ss., il quale ritiene condivisibile quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità con la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 16 ottobre 2009, n. 21973, in banca dati Fisconline. La sentenza in questione ritiene che con la nuova disciplina attualmente in vigore elimini le cause ostative retroattivamente, in quanto abrogato l'art. 2 bis del D. L. n. 564/1994, anche per le dichiarazioni presentate antecedentemente il 30 settembre 1994. L'autore ritiene infatti che tale interpretazione si allinei con la «ratio sottesa dalla normativa che disciplina l'accertamento con adesione, vantaggiosa sia per il Fisco sia per il contribuente».

Di medesima opinione è l'antecedente sentenza della Cassazione, Sez. Unite, 13 luglio 2005, n. 14697, in banca dati Fisconline.

## – Capitolo 2 –

### Il funzionamento dell'accertamento con adesione

#### 2.1. Le modalità di avvio della procedura

Il D. Lgs. n. 218/1997 disciplina in modo chiaro e dettagliato il momento in cui può essere attivata la procedura dell'accertamento con adesione ed i soggetti che ne hanno il diritto, sostanzialmente o l'Ufficio o il contribuente accertato. Più dettagliatamente l'art. 5 del citato D. Lgs. prevede che l'Ufficio possa invitare il contribuente a comparire indicando determinate informazioni nell'atto, previste dal medesimo articolo<sup>144</sup>. È evidente che dalla lettura della norma non traspare alcun carattere di obbligatorietà di partecipare all'invito, così come l'Amministrazione ha la totale discrezionalità nel decidere se procedere alla convocazione. Difatti l'Ufficio effettuerà la procedura d'invito ex art. 5 solamente nel momento in cui sia in possesso di elementi tali da dover procedere ad un accertamento nei suoi confronti che presentino i lineamenti di *res dubia*, secondo quindi criteri di economicità; va d'altro canto sicuramente tenuto presente che, qualora la situazione di evasione fiscale sia assoluta e quindi non suggestionabile tramite il contraddittorio, l'avvio della procedura da parte dell'Ufficio sarebbe totalmente infruttuosa<sup>145</sup>.

Qualora si verificasse quest'ultima possibilità, il contribuente non sarebbe penalizzato, in quanto, a norma dell'art. 6 del medesimo Decreto, potrebbe attivare esso stesso il procedimento mediante un'istanza in carta libera da inoltrare all'Ufficio competente

---

<sup>144</sup> L'invito a comparire deve indicare:

- a) i periodi d'imposta suscettibili di accertamento;
- b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;
- d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c).

<sup>145</sup> Si veda, Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela: la definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, cit., pag. 50.

Cfr. Cassazione, Sez. V, 14 gennaio 2015, n. 444, in banca dati Fisconline, la cui massima si esprime come segue: «In tema di accertamento con adesione, l'instaurazione del contraddittorio preventivo da parte del Fisco, ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, è facoltativa e non obbligatoria, in quanto assolve alla sola funzione di garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e di consentire al contribuente un'immediata cognizione circa la vertenza, tanto più che quest'ultimo può sempre, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del medesimo d.lgs., attivare il procedimento di definizione con adesione ove abbia ricevuto un avviso di accertamento o di rettifica in assenza di preventivo contraddittorio.

tramite consegna a mano o avvalendosi del servizio postale. Il contribuente ottiene questa possibilità in due situazioni: una prima eventualità si verifica a seguito di accessi, ispezioni o verifiche<sup>146</sup>. Va precisato che in tal caso «la proposta di accertamento con adesione non potrà essere emessa basandosi su di un avviso di accertamento o di rettifica già avallati dai direttori superiori e frutto di un esame già effettuato in precedenza»<sup>147</sup>, dovrà quindi il funzionario attuare una meticolosa verifica della posizione fiscale del contribuente e «la base naturale del contraddittorio sarà costituita dagli elementi fiscalmente rilevanti contenuti nel Processo Verbale di Costatazione redatto a seguito dell'ispezione o verifica»<sup>148</sup>, comunque sia tale procedura non obbliga l'Ufficio alla convocazione dell'istante. Nel caso in cui l'Amministrazione abbia sufficienti elementi forniti dal contribuente, provvederà ad assestare il risultato del Processo Verbale di Costatazione non ancora trasfuso nell'avviso di accertamento.

Una seconda possibilità, per attivare la procedura, si presenta nel caso in cui il contribuente riceva un avviso di accertamento o di rettifica, in tal caso dovrà presentare tale istanza entro sessanta giorni da quanto è stato notificato l'atto, indicando il proprio recapito, anche telefonico, purché non sia stato preceduto dall'invito a comparire<sup>149</sup> ed abbia rinunciato a proporre ricorso davanti al giudice tributario<sup>150</sup>. L'Ufficio in tal caso,

---

<sup>146</sup> Nel caso in cui il contribuente presenti istanza a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, la citata circolare n. 235/E istruisce i funzionari invitandoli ad esaminare con meticolosità gli elementi contenuti nei Processi Verbali di Costatazione redatti successivamente il verificarsi di accessi, ispezioni e verifiche o i verbali di verifica redatti dalla Guardia di Finanza, al fine di decidere se convenga l'utilizzo dello strumento dell'accertamento parziale disciplinato negli artt. 41 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 oppure sia più idoneo l'utilizzo degli strumenti di accertamento generale.

La circolare in questione specifica che la possibilità di avviare la procedura a seguito di accessi, ispezioni e verifiche rappresenta un «mero impulso all'attività di accertamento degli uffici finanziari» indirizzato «ad accelerare i tempi dell'eventuale definizione» e quindi l'ufficio può ignorare l'istanza e procedere ugualmente alla notifica dell'avviso di accertamento.

<sup>147</sup> Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pagg. 53-54.

<sup>148</sup> Ferlazzo Natoli L., Fusconi V. e Antico G., *Guida al nuovo concordato fiscale*, ed. 2, 2003, Giuffrè, Milano, pag. 97.

<sup>149</sup> Sul punto va precisato che, come disposto dalla sentenza della CT I grado, Trento, Sez. V, 28 novembre 2003, n. 95, in banca dati Fisconline, l'interdizione non opera qualora l'invito a comparire ed il successivo avviso di accertamento concernano *cause petendi* e *petitum* decisamente diversi. Tale sentenza è stata commentata da Basilavecchia M., *Il sindacato del giudice sulla procedura di accertamento con adesione*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2004, pt. V, pagg. 488 ss., il quale condividendo la conclusione a cui è giunta la Commissione trentina, specifica l'importanza dei verbali redatti durante gli incontri con il contribuente, i quali hanno consentito al giudice di individuare le tracce della trattativa su ambiti differenti da quelli su cui verteva l'avviso di accertamento.

<sup>150</sup> È doveroso precisare che finché «la causa non viene iscritta a ruolo a seguito del deposito del ricorso e del fascicolo della parte ricorrente non vi è ancora un processo incardinato dinanzi alla Commissione Tributaria» e solo in questo momento può considerarsi effettiva la costituzione in giudizio della ricorrente, così si esprime Versiglioni M., *op. cit.*, pag. 75. Conformi a questo pensiero si confrontino le Circolari 23 aprile 1996, n. 98/E, in materia di contenzioso tributario, e 3 aprile 2001, n. 36/E. Quindi dalla lettura del

entro quindici giorni dal ricevimento dell'istanza del contribuente, provvederà a far pervenire l'invito a comparire.

La presentazione dell'istanza da parte del contribuente determina la sospensione per novanta giorni dalla data di tale presentazione, sia dei termini per l'impugnazione dell'avviso dinanzi al giudice tributario, sia dell'iscrizione nei ruoli delle imposte già accertate. L'eventuale successiva impugnazione dell'avviso di accertamento determina l'automatica ripresa della decorrenza dei termini<sup>151</sup>.

È bene evidenziare che l'istanza di accertamento con adesione *ex art. 6 del D. Lgs. n. 218/1997* non può essere equiparata alle deduzioni difensive contro l'avviso di constatazione *ex art. 16 del D. Lgs. n. 427/1997*, poiché posseggono diversa funzione<sup>152</sup>.

La procedura può essere attivata, come già esposto nel precedente capitolo<sup>153</sup>, anche per le imposte indirette mediante l'inoltro dell'istanza per l'accertamento con adesione da un solo dei coobbligati. In tal caso gli articoli di riferimento saranno l'art. 11, per l'avvio del procedimento da parte degli Uffici, e l'art. 12, nel caso in cui sia stato notificato l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui all'articolo precedente, entrambi gli articoli di riferimento sono contenuti nel citato D. Lgs. n. 218/1997. Le modalità sono affini a quelle disciplinate negli artt. 5 e 6, sempre del citato Decreto.

---

comma 2, art. 6 sembrerebbe necessaria la costituzione in giudizio affinché si verifichi la causa ostantiva, ma dalla lettura del 3° comma del medesimo articolo si legge «l'impugnazione dell'atto comporta la rinuncia all'istanza», quindi quest'ultima si ritiene sia l'effettivo momento in cui non sia possibile procedere o avviare una procedura concordata. Sul punto Magistro L. e Fanelli R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, cit., pag. 1 ss., sostiene che a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo si da avvio alla procedura contenziosa e quindi la definizione concordata può avvenire unicamente mediante la conciliazione giudiziale.

<sup>151</sup> Cfr. per una visione complessiva sul funzionamento della procedura, Grassi S. e De Braco S. C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario: i rapporti tra fisco e contribuente*, 1999, CEDAM, Padova, pagg. 154 ss.; Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pagg. 49 ss.; Versigliani M., *L'accertamento con adesione*, cit., pagg. 47 ss.

Per quanto attiene la sospensione dei termini si rinvia al par. 2.2.

<sup>152</sup> Così è ribadito nella sentenza CTP, Latina, Sez. V, 30 agosto 2007, n. 178, in banca dati Fisconline, commentata da Batistoni Ferrara F., *Istanza di accertamento con adesione e deduzioni difensive sulle sanzioni*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2007, pt. XII, pagg. 1701 ss. Autorevole dottrina sostiene infatti che la previsione *ex art. 16* di instaurare «un contraddittorio in sede amministrativa è chiaramente finalizzata a consentire una risoluzione della controversia che eviti il ricorso attraverso l'esame, da parte dell'Amministrazione, delle ragioni addotte dall'incolpato. L'istanza di accertamento con adesione [...] non assume alcuna deduzione difensiva rispetto ai fatti attribuiti al trasgressore».

<sup>153</sup> Si veda il cap. 1 par. 1.3.

La competenza per la definizione è attribuita all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale, ovvero in cui la società, l'associazione o l'azienda coniugale ha il domicilio fiscale<sup>154</sup>.

Per completezza risulta doveroso citare altre due procedure, attualmente abrogate, mediante le quali era possibile giungere all'adesione, anche se non prevedevano l'instaurazione di un contraddittorio e per questo non potevano essere propriamente considerate rientranti all'interno dell'accertamento con adesione ordinario, ma sempre *species* di quest'ultimo<sup>155</sup>.

Le procedure in questione sono l'adesione all'invito<sup>156</sup>, che doveva necessariamente riferirsi al contenuto integrale dell'invito a comparire senza possibilità di un'adesione parziale, e l'adesione al Processo Verbale di Constatazione<sup>157</sup>. In quest'ultima fattispecie era necessario però che il Processo Verbale di Constatazione contenesse violazioni attinenti le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto esposte in modo tale da integrare

---

<sup>154</sup> Così disciplinato *ex art.* 4 del D. Lgs. n. 218/1997.

Cfr. Fantozzi A., *Corso di diritto tributario, cit.*, pag. 217.

<sup>155</sup> Circolare 16 febbraio 2009, n. 4/E; dove si specifica che l'adesione ai PVC e agli inviti a comparire non sono istituti a sé stanti, ma *species* dello stesso accertamento con adesione; conferma ne è il fatto che l'ambito in cui poteva essere applicata l'adesione all'invito era il medesimo disposto per l'adesione ordinaria.

Cfr. Versiglioni M. *Accertamento con adesione, cit.*, pag. 59, il quale in commento a tali discipline ritiene che sia difficilmente condivisibile la riconducibilità al medesimo *genus*.

Il Provvedimento Dir. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2009, n. 117261 ha indicato le modalità mediante le quali effettuare le comunicazioni di adesione ai contenuti degli inviti al contraddittorio e di adesione ai PVC, predisponendo i modelli di comunicazione.

<sup>156</sup> L'adesione all'invito era disciplinata nel comma 1 *bis*, art. 5 del D. Lgs. n. 218/1997 ed introdotta con la L. n. 2/2009. Questa prevedeva la possibilità per il contribuente di aderire all'invito, o meglio al suo contenuto, in tal caso avrebbe beneficiato di una riduzione pari a quella prevista per l'acquiescenza, alla quale sarebbe stata riconducibile anche la natura giuridica della disciplina di cui al comma 1 *bis*, art. 5, proprio poiché incorporava gli estremi tipici di una proposta negoziale accertativa, poiché evulsa dell'*aliquid datum e aliquid retentum*. Tale procedura non era ammessa qualora gli inviti a comparire fossero conseguenti a Processi Verbali di Constatazione ai quali fosse stato possibile prestare adesione *ex art.* 5 *bis* del medesimo Decreto.

<sup>157</sup> L'adesione al Processo Verbale di Constatazione era disciplinata nel art. 5 *bis* del D. Lgs. n. 218/1997 ed introdotta con la L. n. 133/2008. Questa prevedeva la possibilità per il contribuente di prestare adesione al contenuto integrale del PVC entro trenta giorni da quando questo era stato rilasciato.

Il termine di trenta giorni individuava il periodo entro il quale il contribuente poteva prestare adesione integrale al PVC, tale termine decorreva dal rilascio dello stesso.

Si consideri il caso in cui l'Amministrazione non avesse aspettato i sessanta giorni tra la chiusura delle operazioni di controllo con la consegna del PVC e l'emissione consequenziale dell'avviso di accertamento, ciò è possibile, *ex art.* 12, comma 7 della L. n. 212/2000, solamente nei casi di particolare e motivata urgenza, diversamente l'atto sarebbe illegittimo. In tale situazione non doveva però venir meno la possibilità per il contribuente di prestare adesione al PVC.

Cfr. Azzoni V., *L'adesione ai verbali di contestazione e i termini a difesa: corsi e ricorsi dei vizi di illegittimità dell'accertamento*, in Bollettino Tributario, 2013, pt. XIV, pag. 1116 e la sentenza della CTR, Toscana, Sez. XXI, 11 dicembre 2012, n. 84, in banca dati Fisconline.

gli estremi di un accertamento parziale, contenenti violazioni sostanziali, o comunque restavano esclusi automaticamente dalla definizione tutti quegli elementi che non avessero integrato violazioni sostanziali<sup>158</sup>.

Attualmente sia l'adesione all'invito sia l'adesione al Processo Verbale di Constatazione sono stati abrogati tramite l'art. 1, comma 637, della L. n. 190/2014 a decorrere dal 1° gennaio 2015<sup>159</sup>.

### **2.1.1. L'istanza di adesione presentata dal contribuente: obbligo o facoltà di instaurare il contraddittorio**

Il contribuente che riceve un avviso di accertamento o di rettifica può entro sessanta giorni dalla notifica inviare un'istanza in carta libera di accertamento con adesione indicando il proprio recapito, anche telefonico, ex art. 6 del D. Lgs. 218/1997, purché

---

<sup>158</sup> Il PVC deve quindi contenere contestazioni tali che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'art 41 *bis* del D.P.R. n. 600/1973: «risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi». Si veda anche la Circolare, 13 marzo 2009, 8/E, la quale ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle situazioni in cui possono essere emessi gli accertamenti parziali.

Cfr., Circolare 17 settembre 2008, n. 55/E, specifica l'indispensabilità di quantificare esattamente l'imposta evasa e la sanzione applicabile al fine di conseguire la definizione. Impone inoltre un'elevata attenzione alle modalità di redazione dei processi verbali in modo tale da consentire al contribuente l'adesione al PVC in modo agevole e chiaro. Nella circolare è stato chiarito che il procedimento accertativo in questione è di tipo parziale e resta ancorato ai contenuti del Processo Verbale di Constatazione e si traduce in un integrale trasfusione dei contenuti medesimi all'atto di definizione dell'accertamento parziale. Si veda anche la circolare 23 ottobre 2008, n. 38/D, che da indicazioni su quali tipologie di contestazioni si può prestare adesione in ambito doganale, nonché indica le modalità ed i termini.

Cfr. anche la sentenza CTP, Caserta, 26 luglio 2011, n. 556/09/11, in banca dati Fisconline, dove si ribadisce che il contribuente aderisce integralmente al Verbale di Constatazione e all'Ufficio spetta il dovere di verificare se i verbalizzanti hanno considerato tutti gli elementi emergenti dalla documentazione esaminata e se sussistono effettivamente i presupposti per emettere l'atto di definizione. Inoltre la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 27 gennaio 2012, n. 1166, in banca dati Fisconline, specifica che nell'ambito della rideterminazione del reddito in sede di verifica, l'Ufficio non deve limitarsi ad una acritica variazione in aumento dei ricavi, ma anche ad una contestuale imputazione di costi, anche se in modo forfettario; così anche la sentenza CTR, Lombardia, Sez. XXVIII, 6 aprile 2012, n. 46, in banca dati Fisconline.

<sup>159</sup> L'analisi del comma 1 *bis*, art. 5 e art. 5 *bis* del D. Lgs. n. 218/1997 non è sicuramente stata svolta entrando eccessivamente nel dettaglio, sia perché non è lo scopo del presente elaborato effettuare un'analisi sul mero funzionamento sia perché trattasi di disposizioni abrogate, per questo si rinvia per un'ulteriore approfondimento a Versiglioni M., *op. cit.*, pagg. 48 ss.; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, cit., pagg. 374 ss.; Borgoglio A., *Adesione ai verbali, agli inviti al contraddittorio e agli accertamenti*, in il Fisco, 2009, pt XXI, fasc. n. 1, pagg. 3420ss. Va detto che queste disposizioni quando furono introdotte hanno apportato una serie di interrogativi e dubbi, ad esempio se a seguito di una procedura non correttamente perfezionata sia possibile utilizzare l'istituto dell'adesione ordinario; in proposito si veda Antico G. e Fusconi V., *Accertamento senza contraddittorio. È possibile successivamente utilizzare l'istituto dell'adesione?*, in il Fisco, 2008, pt. XXXI, fasc. n. 1, pagg. 5577 ss.

l'emissione non sia stata preceduta dall'invito a comparire del contribuente o quest'ultimo non abbia formulato l'impugnazione dell'atto davanti alla Commissione Tributaria Provinciale. L'articolo in questione dispone che l'Ufficio dovrà invitare il contribuente a comparire entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza.

In merito a quest'ultimo aspetto ci si domanda se sussista un effettivo obbligo ad invitare il contribuente oppure se l'Amministrazione possa operare con discrezionalità, decidendo nel rispetto dei principi di economicità. La maggior parte della dottrina e della giurisprudenza ritiene che non vi sia alcun onere, ma questo punto di vista non è univoco. Prevale infatti il pensiero secondo il quale l'omessa attivazione della procedura, finalizzata all'adesione, non abbia conseguenze riconducibili all'illegittimità. Coloro che condividono questa posizione ritengono che la scelta effettuata dall'Amministrazione, nell'invitare l'istante, risponda a criteri di economicità al fine di perseguire l'interesse pubblico. Gli Uffici operano quindi una valutazione avente carattere discrezionale che però non presenta una facoltà libera, in quanto essi devono sempre operare antepoendo l'interesse primario dell'Amministrazione, quale l'assicurare le entrate allo Stato per far fronte alla spesa pubblica nel rispetto del principio di capacità contributiva<sup>160</sup>.

La giurisprudenza e la dottrina si sono più volte espresse sulla questione afferente il dubbio se la mancata convocazione del contribuente a seguito dell'istanza di accertamento di adesione determini l'invalidità dell'atto impositivo.

Le prime sentenze su tale argomento pubblicate dalle Commissioni Tributarie affermano che il mancato invito del contribuente al contraddittorio da parte degli Uffici determini l'annullamento degli avvisi di accertamento. Ad esempio CTP, Ragusa, n. 291 del 2001<sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> Sul punto si veda, Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, cit., pagg. 378 ss., il quale specifica che la procedura eventualmente può essere viziata a causa di un'errata indicazione da parte dell'Ufficio dei motivi per cui non sia possibile addivenire ad un accordo.

<sup>161</sup> CTP, Ragusa, Sez. I, 21 dicembre 2001, n. 291, in banca dati Fiscoonline, commentata da Antico G. e Fusconi V., *Accertamento con adesione: la proposta dell'ufficio. La proposta del contribuente*, in il Fisco, 2002, pt. XXI, fasc. n. 1, pagg. 3242 ss., gli autori in questione ritengono che vi sia un dovere dell'Ufficio a provvedere ad invitare il contribuente. Infatti è sempre favorevole «attivare il contraddittorio, sia perché il contribuente lo ha espressamente richiesto nell'istanza di adesione e sia perché è proprio in questa sede che il procedimento di accertamento con adesione trova il suo fondamento quale istituto deflativo del contenzioso, [...] deve innegabilmente riconoscersi che nessuna conseguenza è - espressamente o tacitamente - prevista in conseguenza di una eventuale omissione. Proprio tale silenzio ci induce a non condividere le conclusioni della Commissione Provinciale di Ragusa».

Così, richiamando altra dottrina cauta, sia nelle problematiche di merito sia processuali, (Lupi R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pag. 158), ritiene che non vi sia alcun diritto al concordato, ma ugualmente ritiene che «l'unico obbligo dell'ufficio è di inviare al contribuente istante

afferma che il comportamento omissivo dell'Amministrazione determini l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo delle somme richieste negli atti impositivi. CTP, Siracusa, n. 289 del 2004<sup>162</sup> si pronuncia annullando l'atto *ab origine* in quanto l'Ufficio, non invitando il contribuente istante al contraddittorio, gli ha impedito di usufruire dei benefici previsti dalla legge. I giudici hanno ritenuto inoltre non sufficiente un mero tentativo d'invito, ma, nel rispetto dei principi presenti nello Statuto del contribuente, l'istante deve essere effettivamente consapevole dell'avvenuta convocazione<sup>163</sup>. Le sentenze di merito

---

l'invito a comparire, ma non ci sono garanzie sul perfezionamento dell'accertamento con adesione prima della scadenza del termine per impugnare».

<sup>162</sup> CTP, Siracusa, Sez. III, 21 maggio 2004, n. 289, in banca dati Fisconline.

<sup>163</sup> Cfr. sulla medesima linea: CTR, Roma, Sez. XX, 21 novembre 2005, n. 144, in banca dati Fisconline, tale sentenza ritiene che il silenzio dell'Ufficio tributario, non solo a fronte della proposta ma anche in presenza di ingenti pagamenti effettuati dal contribuente, costituisca un'implicita adesione all'integrazione reddituale e d'imposta dovuta dalla società. I giudici ritengono che altrimenti l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto provvedere a rimborsare tali somme versate. La definizione nasce sia dall'iniziativa del contribuente sia dal silenzio dell'Amministrazione, che ha successivamente effettuato l'accertamento senza considerare quanto già incassato. Evidente è il contrasto con i principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente nei rapporti con l'Ufficio.

CTP, Nuoro, 1 febbraio 2006, n. 280/01/05, in banca dati Fisconline, dove i giudici si esprimono ritenendo che la disposizione normativa «non lasci spazio di discrezionalità all'Agenzia in ordine alla convocazione del contribuente entro quindici giorni dal ricevimento dell'istanza», la cui inosservanza determina la nullità dell'avviso di accertamento.

La sentenza CT I grado, Trento, Sez. V, 28 novembre 2003, n. 95, presenta, rispetto alle altre sentenze, un originale richiamo ai principi di collaborazione e buona fede sanciti dallo Statuto del contribuente. L'eventuale comportamento scorretto dell'Amministrazione nell'effettuare la procedura appare censurabile. Si veda il commento di Busico M., *Nulla l'avviso di accertamento in caso di mancato contraddittorio a seguito di accertamento con adesione*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2009, pt. XI, pagg. 1013 ss., il quale spiega come l'Ufficio abbia agito scorrettamente in modo tale da non consentire al contribuente di fruire della definizione in adesione, procede poi a riflettere sulle conseguenze dell'inosservanza dei principi di buona fede, che avranno ricadute differenti a seconda degli interessi che hanno pregiudicato. Violando tali principi, si avrebbero le seguenti conseguenze: il verificarsi di una semplice rimessione in termini a favore del contribuente, l'impossibilità di utilizzare le prove ottenute in mala fede o la caducazione degli atti.

Più recentemente si possono citare le sentenze della CTP, Genova, Sez. XII, 9 aprile 2009, n. 103, in banca dati Fisconline e CTP, Torino, Sez. X, 16 luglio 2009, n. 96, in banca dati Fisconline. La prima delle due sentenze richiama la lesione dello Statuto dei diritti del contribuente, in violazione dell'art 7, «pertanto il ricorso è da accogliere, essendo stato materialmente impedito al ricorrente di poter fruire dei benefici di legge, l'atto è da considerarsi nullo *ab origine* e la sua conseguente inefficacia». Si veda il commento in merito di Denaro M., *Accertamento con adesione. Rilevanza dell'omesso invio dell'invito al contraddittorio*, in il Fisco, 2009, pt. XXXVI, fasc. n. 1, pagg. 6002 ss. Tale sentenza viene commentata negativamente da Borgoglio A., *Mancata convocazione del contribuente all'adesione e legittimità dell'avviso di accertamento*, in il Fisco, 2009, pt. XXXVI, fasc. n. 1, pagg. 5970 ss., in quanto i giudici genovesi, nell'accogliere il ricorso, motivano l'illegittimità dell'atto per la mancata attuazione di quanto disposto dal comma 3 bis, art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146 afferente le «Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento». L'autore non condivide e non trova il nesso di collegamento tra quanto sancito in tale articolo e la disciplina dell'accertamento con adesione.

La seconda sentenza rinvia al principio del diritto alla difesa del contribuente richiamato dalla sentenza della Corte di giustizia Europea, 18 dicembre 2008, n. C -349/07, in banca dati Fisconline, affermando quanto già espresso dalle precedenti sentenze, aggiunge: «a nulla rileva che il legislatore non abbia testualmente ed espressamente disposto che l'Amministrazione è obbligata a convocare il contribuente dopo che quest'ultimo ha presentato l'istanza di accertamento adesivo, giacché tale obbligo consegue al

pronunciate negli anni più recenti si pongono in senso avverso. Per esempio, nella sentenza della CTP di Messina n. 273/2005, i giudici ritengono che la mancata convocazione non determini nessuna attenuazione al diritto di tutela giuridica del contribuente, in quanto egli può comunque, purché nei termini, impugnare tale atto davanti la Commissione Tributaria, esponendo le rispettive motivazioni. Similmente si pronunciano le sentenze CTR, Roma n. 40 del 2012 e CTR, Roma, n. 63 del 2013<sup>164</sup>.

La giurisprudenza di legittimità predilige quest'ultimo indirizzo. Con la sentenza n. 28051 del 2009<sup>165</sup> la Cassazione ritiene che la risposta all'istanza di adesione sia una valutazione avente carattere discrezionale basata sui giudizi degli elementi a fondamento dell'accertamento. Se la documentazione a favore dell'Ufficio è ritenuta idonea e soddisfacente non si procederà quindi ad instaurare il contraddittorio ed in tal caso l'istanza produrrebbe solamente la sospensione dei termini di novanta giorni per l'eventuale impugnazione.

La sentenza della Cassazione, n. 3676 del 2010<sup>166</sup>, nell'esaminare il ricorso incidentale secondo il quale «il giudice avrebbe dovuto dichiarare la nullità dell'intero procedimento per mancata convocazione del contribuente» ne sancisce l'infondatezza «sia perché la predetta nullità non è prevista dalla legge sia perché, come è rilevabile dalla esposizione dei fatti in controricorso, l'Ufficio, in ottemperanza alla sentenza di primo grado aveva

---

rispetto di difesa, e che, pertanto, quale diritto fondamentale è parte integrante dei principi giuridici generali».

Ed ancora si può richiamare la sentenza CTP, Pavia, Sez. I, 30 luglio 2013, n. 274, in banca dati Pluris, nonché a livello regionale la sentenza CT II grado, Trento, Sez. I, 11 marzo 2009, n. 16, in banca dati Fisconline.

<sup>164</sup> CTP, Messina, 8 marzo 2005, n. 273, in banca dati BIG Suite IP-SOA; CTR, Roma, Sez. II, 28 febbraio 2012, n. 40, in banca dati BIG Suite IP-SOA e CTR, Roma, Sez. IX, 14 marzo 2013, n. 63, in banca dati Fisconline.

Di medesima opinione appare Antico G., *Adesione su istanza del contribuente. Effetti del mancato invito dell'Ufficio*, in *il Fisco*, 2009, pt. XXIV, fasc. n. 2, pag. 4001, il quale sostiene che «l'eventuale inattività dell'Ufficio non pregiudica il diritto di difesa che sarà esercitato in sede giurisdizionale». L'autore riconduce la regola del contraddittorio, in assenza di specifiche norme, al principio costituzionale del diritto alla difesa. Così richiama la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 28 luglio 2000, n. 9946, in banca dati Fisconline, «nessuna norma prevede una nullità degli atti posti in essere dall'ufficio senza l'instaurazione del contraddittorio anticipato inteso a consentire la prova contraria nella fase amministrativa, e nessuna norma prevede dei termini (e quindi delle decadenze) per fornire la prova contraria, per cui legittimamente si può ritenere che una tale prova contraria può essere data sia nelle fase anteriori alla emissione dell'atto amministrativo e sia nella fase del contenzioso, allorché il contraddittorio si svolge nella sua pienezza».

<sup>165</sup> Cass., Sez. Trib., 30 dicembre 2009, n. 28051, in banca dati Fisconline.

<sup>166</sup> Cass., Sez. Unite., 17 febbraio 2010, n. 3676, in banca dati Fisconline. Tale sentenza è richiamata dalla Cassazione, Sez. Trib., Ord. 28 dicembre 2011, n. 29127, in banca dati Fisconline, la quale ha giudicato il ricorso, a seguito del mancato invito, manifestamente infondato ed in contrasto quello pronunciato dalla Sezioni Unite nel 2010.

proceduto alla convocazione del contribuente senza che l'accertamento con adesione avesse poi una conclusione positiva»<sup>167</sup>.

Tuttavia la Suprema Corte con la recente sentenza n. 11348 del 2016<sup>168</sup> richiama i principi di collaborazione e buona fede<sup>169</sup>, che sono in linea con lo scopo principe del contraddittorio, nonché con quanto disposto dall'art. 97 Cost. e dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea<sup>170</sup>. Tale sentenza non si esprime inequivocabilmente sull'effettiva sussistenza dell'obbligo a convocare il contribuente istante, ma richiama solamente i sopracitati principi. Ciò sembrerebbe dare avvio ad un nuovo orientamento giurisprudenziale, in attesa di un possibile intervento legislativo su questa tematica.

Autorevole dottrina<sup>171</sup>, nel condividere quanto espresso dalla giurisprudenza di legittimità, pone in essere una riflessione esaminando l'evoluzione giurisprudenziale della Suprema Corte in materia di contraddittorio endoprocedimentale,<sup>172</sup> facendo esplicito riferimento alle sentenze n. 26635 del 2009, n. 18184 del 2013, n. 15311 del

---

<sup>167</sup> Si vedano anche le seguenti Ordinanze, sempre sulla scia delle precedenti: Cassazione, Sez. VI, Ord. 2 marzo 2012, n. 3368, in banca dati Fisconline; Cassazione, Sez. Trib., Ord. 5 dicembre 2012, n. 21760, in Corriere tributario; Cassazione, Sez. V, 30 ottobre 2013, n. 24435, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. V, 17 ottobre 2014, n. 21991, in banca dati Fisconline. Così, come emerge dalla lettura delle citate sentenze, e dai commenti a queste, in particolare Borgoglio A., *Omessa convocazione del contribuente a seguito di adesione e carattere definitivo dell'accertamento*, in *il Fisco*, 2013, pt. XLV, fasc. n. 1, pagg. 7006 ss., per la sentenza n. 24435/2013 e Borgoglio A., *L'Ufficio non è obbligato ad invitare il contribuente all'adesione*, in *il Fisco*, 2014, pt. XLIII, pagg. 4285 ss., per la sentenza n. 21991/2014, il mancato invito al contraddittorio a seguito della «presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non comporta l'inefficacia dell'atto impositivo notificato, ma ne sospende soltanto i termini di impugnazione».

<sup>168</sup> Cassazione, Sez. Trib., 31 maggio 2016, n. 11348, in Corriere tributario. Nel commento di Clemente A., *Apertura sull'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio a seguito di istanza di accertamento con adesione*, in Corriere Tributario, 2016, pt. XXXVII, pagg. 2819 ss., a questa sentenza, sembrerebbe intravedere un maggior attenzione da parte della giurisprudenza di legittimità all'importanza del contraddittorio.

<sup>169</sup> L'art. 10 della L. n. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente, sancisce: «i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede».

<sup>170</sup> L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea sancisce: «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio».

<sup>171</sup> Borgoglio A., *L'Ufficio non è obbligato ad invitare il contribuente all'adesione*, in *il Fisco*, 2014, pt. XLIII, pagg. 4285 ss.

<sup>172</sup> Preme evidenziare che il contraddittorio endoprocedimentale ed il contraddittorio dell'accertamento con adesione, pur condividendo il nome, sono diversi nello scopo e nel momento in cui vengono attuati. Infatti, nel primo caso l'Ufficio non ha ancora esercitato i poteri autoritativi, a differenza del secondo.

Cfr. Di Siena M., *(Dis)orientamenti interpretativi sulla motivazione del provvedimento impositivo e sul contraddittorio*, in Corriere Tributario, 2017, pt. IX, pagg. 679 ss.

Per un quadro generale sull'importanza del contraddittorio endoprocedimentale si veda Bullo A e Dominici F., *Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari*, in *Finanza & Fisco*, 2011, pt. I, pagg. 16 ss.

2014 e n. 19667 del 2014<sup>173</sup>. Queste sentenze esprimono la doverosità di dare attuazione al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di specifiche disposizioni normative, ed anzi, l'eventuale omissione determina la nullità del relativo atto. Sembrerebbe quindi sussistere «un vero e proprio diritto al contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impositivo», anche in assenza di specifiche disposizioni. A fronte di queste nuove considerazioni, pur riferendosi al contraddittorio endoprocedimentale e non al contraddittorio dell'accertamento con adesione, disciplina differente, si evince chiaramente quale sia l'indirizzo evolutivo ricercato nel diritto, focalizzato sull'importanza da attribuire alla partecipazione del contribuente nei procedimenti amministrativi. Per questo sarebbe ragionevole ritenere che l'invito da parte dell'Ufficio, a seguito dell'istanza del contribuente, non sia una mera facoltà discrezionale, ma un adempimento a cui esso stesso è tenuto.

Così ulteriore dottrina<sup>174</sup> ritiene che il mancato invito del contribuente istante da parte dell'Ufficio determini la nullità dell'avviso di accertamento e quindi sia illegittima la successiva iscrizione a ruolo. La citata Circolare 235/E<sup>175</sup> dispone la non obbligatorietà ad attivare il procedimento per iniziativa degli Uffici, poiché in tal caso questo potrà essere avviato da parte del contribuente mediante presentazione d'istanza. Sembrerebbe quindi ragionevole ritenere che in tal caso la Pubblica Amministrazione abbia l'onere di dare corso alla procedura mediante l'invito a comparire. Se si propende per questa concezione, risulta condivisibile la volontà di ritenere nullo l'avviso di accertamento; in buona sostanza, tale impostazione, può essere ricondotta al rispetto dei principi contenuti nello Statuto del contribuente<sup>176</sup>.

---

<sup>173</sup> Cass., Sez. Unite, 18 dicembre 2009, n. 26635, in banca dati Fisconline; Cass., Sez. Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, in banca dati Fisconline; Cass., Sez. V, 4 luglio 2014, n. 15311, in banca dati Fisconline e Cass., Sez. Unite, 18 settembre 2014, n. 19667, in banca dati Fisconline.

<sup>174</sup> Cfr. Campisi A., *Accertamento con adesione: la mancata convocazione del contribuente istante*, in il Fisco, 2004, pt. XXIX, fasc. n. 1, pagg. 4506 ss.; Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pag. 50, sostiene che «qualora in seguito alla notifica di un avviso di accertamento o di rettifica sia il contribuente a richiedere la definizione, l'ufficio dovrà comunque convocarlo ed, eventualmente, escludere la possibilità di addivenire alla definizione». Stevanato D., *Accertamento con adesione del contribuente e sospensione dei termini per impugnare*, in Rassegna Tributaria, 2000, pt. II, pagg. 648 ss.

<sup>175</sup> Circ., 8 agosto 1997, n. 235/E.

<sup>176</sup> Si veda, Campisi A., *op. cit.*, pagg. 4506 ss.

Questa conclusione risulterebbe inoltre armoniosa con lo scopo dell'istituto *de quo*, ovvero ottenere una corretta definizione erariale, mediante un raffronto tra gli elementi a conoscenza ed in possesso del contribuente e quelli di cui invece dispone l'Ufficio<sup>177</sup>.

Altra dottrina<sup>178</sup> propone considerazioni altrettanto convincenti, ma più moderate, ritenendo che le finalità dell'istituto siano assicurate dal contraddittorio e quindi considera assolutamente errato negare l'obbligatorietà di questo, anche perché significherebbe sia eludere il dettato normativo sia contrastare la recente tendenza del nostro ordinamento di attribuire sempre più importanza allo strumento del contraddittorio come mezzo per ridurre l'imparzialità dell'imposizione ed aumentarne quindi la legalità. Tale dottrina ritiene, pur considerando doverosa la convocazione, eccessiva la dichiarazione di illegittimità dell'atto impositivo notificato, infatti l'accertamento con adesione tratterebbe un procedimento autonomo successivo da cui difficilmente le irregolarità di quest'ultimo possono produrre effetti invalidanti sul primo. La riflessione conclude dunque ammettendo un obbligo a convocare l'istante e, in caso di violazione, prevedendo «la possibilità per il contribuente di promuovere [...] un'azione risarcitoria per la responsabilità dell'Amministrazione finanziaria che non abbia fornito riscontro all'istanza presentata dal contribuente»<sup>179</sup>.

Tuttavia la dottrina non riveste una posizione univoca sull'argomento poiché una corrente di pensiero<sup>180</sup> ritiene non sussista alcun obbligo a procedere all'invito dell'istante per il fatto che vi è una totale assenza di esplicite disposizioni che sanzionino il mancato rispetto dell'*iter* procedimentale. Secondo quest'interpretazione, è quindi tranquillamente violabile la disposizione del comma 4, art. 6 del D. Lgs. n. 218/1997 senza che vi siano conseguenze, come se questa non fosse mai stata promulgata<sup>181</sup>. In quest'ottica risulta quindi da «escludere la configurazione di un diritto soggettivo in capo al contribuente alla

---

<sup>177</sup> Così Sallustio C., *L'istanza di accertamento per adesione: funzione procedimentale, natura recettizia ed effetti sospensivi*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, pt. I, pagg. 193 ss.

<sup>178</sup> Tundo F., *Possibili rimedi al mancato rinvio del contribuente al contraddittorio nell'accertamento con adesione*, in *Corriere Tributario*, 2013, pt. VII, pagg. 555 ss.

<sup>179</sup> *Ivi*, pag. 561

<sup>180</sup> Cfr. Antico G. e Fusconi V., *op.cit.*, pagg. 3242 ss; Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale.*, cit., pag. 332 e Borgoglio A., *La mancata convocazione del contribuente all'adesione non invalida l'accertamento*, in *il Fisco*, 2010, pt. IX, fasc. n. 1, pagg. 1314 ss. il quale, pur ritenendo che la mancata convocazione non determini la illegittimità, conclude la sua riflessione ritenendo che i giudici di merito, con elevate probabilità, accoglieranno il ricorso del contribuente per l'annullamento dell'atto, mentre la Corte di Cassazione confermerà la legittimità dell'avviso di accertamento.

<sup>181</sup> Denaro M., *Accertamento con adesione. Rilevanza dell'omesso invio dell'invito al contraddittorio*, cit., pag. 6003.

ricezione di un invito formale, soprattutto ove si consideri che l'amministrazione finanziaria, sia pure sugli elementi disponibili, ha già manifestato, formalmente, la sua pretesa creditoria e le ragioni, in fatto e in diritto che la legittimano»<sup>182</sup>, ma il contribuente potrà comunque godere solo di un termine più lungo per l'eventuale impugnazione<sup>183</sup>.

L'incertezza, se la convocazione del contribuente a seguito della presentazione dell'istanza sia un obbligo o una facoltà, deriva molto probabilmente da un assente riferimento normativo nel nostro sistema tributario sulla tematica del contraddittorio<sup>184</sup>. Quest'ultimo potrebbe essere ricondotto alla L. 7 agosto 1990, n. 241 che disciplina il procedimento amministrativo, in particolare nel Capo III dedicato alla "Partecipazione al procedimento amministrativo", ma l'art 13 di tale legge ne esclude esplicitamente l'applicazione ai procedimenti tributari<sup>185</sup>.

Concludendo, è sicuramente apprezzabile l'indirizzo intrapreso della giurisprudenza di legittimità con la sentenza n. 11348 del 2016. Infatti, avendo a mente gli obiettivi deflativi di tale istituto, il cui fulcro di funzionamento è l'instaurazione di un contraddittorio, risulta condivisibile l'idea secondo la quale gli Uffici debbano procedere ad invitare il contribuente qualora questo presenti l'istanza. Tuttavia appare probabilmente eccessiva la dichiarazione d'illegittimità dell'atto impositivo nel caso in cui l'Ufficio non provveda all'invito. In questa eventualità risulta più apprezzata la possibilità di consentire all'istante il risarcimento del danno subito da tale mancanza, come evidenziato dalla citata dottrina.

Se il Legislatore, a modesto parere dello scrivente, non avesse ritenuto sussistere una sorta di obbligatorietà dell'Amministrazione a procedere all'invito a seguito della

---

<sup>182</sup> Capolupo S., *Istanza di accertamento con adesione e termini di impugnazioni*, in il Fisco, 2007, pt. I, fasc. n. 1, pag. 27.

Cfr. Capolupo S., *Manuale dell'accertamento tributario*, 2003, IPSOA Milano, pag.1399, il quale ribadisce che l'istanza facoltizza l'ufficio a formulare una proposta con adesione qualora ne riscontri un vantaggio. Diversamente si pone, criticando il pensiero di precedente dottrina, Sallustio C., *L'istanza di accertamento per adesione: funzione procedimentale, natura recettizia ed effetti sospensivi*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, pt. I, pagg. 219 ss, il quale ritiene che l'istanza rappresenta un obbligo per l'Ufficio ad attivare il contraddittorio, e non una valutazione di convenienza in quanto il contribuente non ha alcun obbligo a indicare le argomentazioni su cui intende attuare il confronto con l'Ufficio, poiché tali questioni verranno affrontate solamente successivamente con lo svolgersi del contraddittorio tra le parti.

<sup>183</sup> Cfr. Borgoglio A., *Accertamento valido anche se il contribuente istante per l'adesione non viene invitato dall'Ufficio*, in il Fisco, 2012, pt. III, fasc. n. 2, pagg. 424 ss., il quale esamina il contrasto di posizioni tra la giurisprudenza di merito e di legittimità, e conclude schematizzando la posizione della Corte Suprema.

<sup>184</sup> Così ribadito da Ragucci G., *op. cit.*, pag. 87 ss.

<sup>185</sup> Si veda, Pagani G., *Il ruolo del contribuente tra Fisco e contribuenti: diritto, o mera facoltà?*, in il Fisco, 2011, pt. XV, fasc. n. 1, pagg. 2355 ss.

presentazione dell'istanza di accertamento con adesione da parte del contribuente, risulterebbe poco logica la motivazione della sospensione automatica di novanta giorni dei termini per impugnare l'atto davanti al giudice tributario a decorrere dal momento in cui viene presentata la suddetta istanza. La disposizione che prevede l'automatica dilazione dei termini sembrerebbe indicare l'avvio dell'*iter* dell'accertamento con adesione e quindi sottintendere il dovere di procedere all'invito al contraddittorio del contribuente per darne avvio in modo sostanziale. Tale prospettiva sarebbe in linea anche con la tendenza attuale di coinvolgere il contribuente negli accertamenti dell'Ufficio anche perché, se il Legislatore non avesse ritenuto d'obbligo l'invito del contribuente, sarebbe stato più consono prevedere la sospensione dei termini dal momento dell'invito e non della presentazione dell'istanza. Sicuramente più complessa è l'identificazione di quali possano essere le conseguenze a seguito del mancato invito. L'evoluzione normativa, anche di derivazione comunitaria, si sta indirizzando in modo più deciso verso un'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione determinerebbe la nullità dell'atto impositivo<sup>186</sup>.

Consolidata invece è l'idea che il termine di quindici giorni entro il quale procedere all'invito del contribuente abbia carattere ordinatorio e non perentorio.

### 2.1.2. La modalità di spedizione dell'istanza di adesione

L'istanza di accertamento con adesione può essere presentata dal contribuente a seguito di accessi, ispezioni o verifiche oppure dopo aver ricevuto un avviso di accertamento o di rettifica. Entrambe le disposizioni sono disciplinate nel già richiamato art. 6 del D. Lgs. n. 218/1997, nel quale però non si prevede alcuna indicazione sulla modalità di presentazione dell'istanza. La circolare n. 235/E<sup>187</sup> ha specificato che il contribuente può presentare la suddetta istanza di adesione a mano direttamente all'Ufficio oppure può

---

<sup>186</sup> Cfr. in riferimento al contraddittorio endoprocedimentale Jezi L. P., *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in *Corriere Tributario*, 2015, pt. XXXVI, pagg. 3760 ss. e la sentenza della Cassazione, Sez. V, 14 gennaio 2015, n. 444, in banca dati Fiscoonline.

Si è pronunciata anche la Corte di giustizia UE, Sez. V, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in *Corriere tributario*, la quale ribadisce che in materia di contraddittorio nel procedimento tributario va generalmente attuato anche dove non è specificatamente disciplinato e nel caso di mancata applicazione non si può unicamente lamentare l'omissione ma è necessario indicare anche gli elementi di cui disponeva il contribuente in sua difesa e che non ha potuto esporre. Sempre sull'argomento ed in commento a tale sentenza si veda Marcheselli A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corriere Tributario*, 2014, pt. XXXIII, pagg. 2536 ss.

<sup>187</sup> Circolare, 8 agosto 1997, n. 235/E

avvalersi del servizio postale, ma senza stabilire le eventuali modalità con cui deve essere inviata e se la data di spedizione e quella di presentazione possano essere considerate equiparabili.

Nel silenzio della norma, l'Amministrazione ha emanato un'ulteriore circolare, la n. 28/E del 2002<sup>188</sup>, disponendo che la spedizione deve avvenire con le medesime modalità previste dal comma 2, art. 20 del D. Lgs. n. 546/1992<sup>189</sup>, quest'ultimo si riferisce alla spedizione per i ricorsi prevedendo che questi si ritengono correttamente inviati se spediti in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. La spedizione dell'istanza di accertamento effettuata con le modalità sopradette, avvenuta entro il termine previsto per proporre ricorso, sarà considerata nei termini in quanto la data di spedizione viene equiparata alla data di presentazione<sup>190</sup>. La citata circolare non sembra però escludere le altre modalità di spedizione, ma in tal caso ciò che rileverà, al fine di individuare la tempestiva presentazione dell'istanza, sarà non la data di spedizione bensì quella in cui giungerà all'Ufficio, recependo così, anche se in via residuale, quanto formulato dalla

---

<sup>188</sup> Circolare, 8 aprile 2002, n. 28/E.

<sup>189</sup> Il ricorso si considera notificato tempestivamente, anche se spedito ma non consegnato nei termini, qualora si utilizzi il plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Si veda CTR, Roma, Sez. IX, 14 novembre 2013, n. 697, in banca dati Fisconline la quale richiama Cassazione, Sez. Trib., 18 dicembre 2006, n. 27067, in banca dati Fisconline, dove i giudici si esprimono evidenziando la necessità di rispettare l'esatta procedura, ovvero:

- il plico senza busta
- spedito mediante raccomandata
- con ricevuta di ritorno

In assenza di uno di questi punti la notifica si considererà effettuata non al momento della spedizione ma al momento della ricezione. Così anche le sentenze della Cassazione, Sez. Trib., 16 novembre 1988, n. 6200, in banca dati Fisconline, Cassazione, Sez. Trib., 24 giugno 1995, n. 6972, in banca dati Fisconline, Cassazione, Sez. Trib., 29 agosto 2001, n. 11327, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. Trib., 18 dicembre 2006, n. 27067, in banca dati Fisconline.

Quindi l'eventuale presentazione del ricorso come sopradetto va considerato tempestivo se spedito entro il termine, cfr. le sentenze della Cassazione, Sez. Trib., 3 luglio 2003, n. 10481 e Cassazione, Sez. Trib., 2 settembre 2004, n. 17702, entrambe in banca dati Fisconline. Solo più recentemente con la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 12 giugno 2009, n. 13666, in banca dati Fisconline, si è ritenuta tempestiva la notifica mediante spedizione con uso della busta chiusa.

Cfr. Bugamelli A., *Tardività del ricorso notificato in busta chiusa*, in *il Fisco* 2014, pt. XVII, pagg. 1691 ss.

<sup>190</sup> Conformemente alla Circolare, sulla possibilità di avvalersi di procedure differenti da quella prevista nel comma 2, art. 20 del D. Lgs. n. 546/1992, si esprime la sentenza della Cassazione, Sez. V, 30 luglio 2014, n. 17314, in banca dati Fisconline, commentata da Denaro M., *Istanza "libera" per l'accertamento con adesione proposto dal contribuente*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXXVI, pagg. 3574 ss., i cui giudici ritengono legittima l'istanza di accertamento con adesione spedita dal contribuente in busta chiusa raccomandata senza ricevuta di ritorno.

Direzione Regionale Lombardia con la circolare n. 11/E del 2001<sup>191</sup> <sup>192</sup>.

Sulla questione la dottrina<sup>193</sup> ritiene non vi sia un solido riscontro nel diritto positivo, anche per il fatto che l'istituto dell'accertamento con adesione e del processo tributario hanno natura, funzioni e regolamentazione differenti. Si consideri inoltre che la disciplina del D. Lgs. n. 218/1997 nasce come strumento deflativo del contenzioso proprio per il fatto che si propone di evitare e di prevenire il potenziale ricorso. Quest'ultimo e l'accertamento con adesione operano tra loro in modo addirittura antitetico, poiché il primo determina una causa ostativa per il perfezionamento dell'accertamento con adesione, il secondo rende definitiva e certa la pretesa erariale evitando la lite innanzi al giudice tributario. La medesima dottrina, oltre a ritenere non applicabili le disposizioni processuali all'istituto in questione a causa della diversità funzionale dei due procedimenti, afferma che un'attenta lettura del D. Lgs. n. 218/1997 permette di intravedere l'interesse del Legislatore a ritenere rilevante la data di ricezione dell'istanza. L'Ufficio dovrà quindi, secondo tale interpretazione, provvedere all'invito del contribuente entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza ed anche la sospensione dei termini inizierà a decorrere da questo momento. In questo modo si consente inoltre alle parti di fruire in modo integrale del periodo di sospensione previsto per consentire il contraddittorio, poiché il lasso di tempo a disposizione per addivenire ad un accordo non sarà soggetto ad una restrizione dovuta alla tempistica tecnica per recapitare l'istanza tramite il servizio postale, soprattutto qualora questo si rilevi altamente inefficiente<sup>194</sup>.

La questione così interpretata potrebbe risultare incostituzionale per due aspetti afferenti i principi sanciti negli artt. 3 e 24 Cost.: un primo aspetto poiché potrebbe condurre ad una disparità di trattamento tra coloro che propongono ricorso e coloro che presentano istanza d'adesione; un secondo nel caso in cui si verificasse la decadenza del

---

<sup>191</sup> Circolare D.R.E. Lombardia, 4 aprile 2001, n. 11/E. Nella quale si specifica che nell'ordinamento giuridico italiano non vi è un principio generale in base al quale attribuire rilevanza alla data di spedizione piuttosto che a quella di ricezione. Al riguardo si vedano la sentenza della Cassazione, Sez. I, 29 settembre 1997, n. 9523 e l'Ordinanza della Corte Costituzionale, Ord. 22 ottobre 1987, n. 342, entrambe in banca dati Fisconline.

<sup>192</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, cit., pag. 76.

<sup>193</sup> Si veda Sallustio C., *L'istanza di accertamento per adesione: funzione procedimentale, natura recettizia ed effetti sospensivi*, cit., pagg. 193 ss.

<sup>194</sup> Sul punto Sallustio C., *op. cit.*, pag. 200, ragionando per assurdo ed in casi limite, ipotizza la spedizione dell'istanza nell'ultimo giorno utile per la presentazione del ricorso e che il servizio postale impieghi ottantanove giorni per recapitare l'istanza spedita dal contribuente, in tal caso, se assumesse rilevanza la data di spedizione, alle parti rimarrebbe solamente un giorno utile per effettuare il contraddittorio senza che la sospensione del termine abbia svolto la sua funzione essenziale.

diritto di accertamento con adesione dovuta da un evento non controllabile dall'istante, quale l'inefficienza del servizio postale.

In merito al primo interrogativo, trattandosi di due fattispecie giuridiche differenti, non si ravvisa alcuna violazione costituzionale. Per quanto attiene al secondo quesito, la dottrina effettua un ragionamento ben strutturato e sicuramente interessante. Ritiene infatti che a tutela del contribuente, nel caso in cui si verifichi un disservizio postale, sia necessario e sufficiente richiamare il principio della rimessione in termini del contribuente *ex art. 9 della L. n. 212/2000*<sup>195</sup>. Quindi, alla luce di queste considerazioni l'istanza si considera tempestivamente presentata qualora pervenga, e non quando venga spedita, all'Ufficio entro i termini previsti per proporre ricorso. Il contribuente dovrà quindi considerare le tempistiche dell'operatore postale nell'attuare il servizio, tra l'altro rese note pubblicamente. Qualora il servizio postale impieghi un tempo superiore a quello indicato come massimo necessario, per imprevisti non prevedibili o conoscibili, risulterà applicabile la disposizione di rimessione in termini prevista dell'art. 9 della L. n. 212/2000. La dottrina conclude il ragionamento affermando che «la trasmissione dell'istanza con plico raccomandato a.r., dovrebbe limitarsi a fornire le date certe di spedizione e di ricezione, non certo esonerare il mittente (come di fatto avviene) dalle responsabilità in ordine al recapito intempestivo non dipendente da forza maggiore. [...] Se nella disciplina processuale, con una controversia già in atto, può ancora ritenersi ragionevole privilegiare il più celere raggiungimento della certezza dei rapporti giuridici, [...] così non è nella notifica degli atti sostanziali e, in particolare, dell'istanza di adesione, dove [...] centrale è il momento del contraddittorio»<sup>196</sup>. L'inquadramento

---

<sup>195</sup> L'art. 9 della L. n. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente, dispone: «Il Ministero delle Finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessarsi, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore».

Per cause di forza maggiore s'intende il verificarsi di un impedimento oggettivo «non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento», così la Circolare, 1 febbraio 2002, n. 35/E.

Cfr. le sentenze della Cassazione, Sez. I, 19 marzo 1981, n. 1616, in banca dati Fisconline e sempre della Cassazione, Sez. I, 30 aprile 1992, n. 5225, in banca dati Fisconline; per la giurisprudenza di merito si veda CTR, Brescia, Sez. LXV, 18 aprile 2013, n. 56, in banca dati Fisconline, la cui massima si esprime ritenendo «ammissibile il ricorso introduttivo della società di persone, ancorché l'istanza di accertamento con adesione sia pervenuta all'ente impositore in data successiva rispetto ai sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo, qualora rilevi una causa di forza maggiore consistente nel disservizio postale riscontrato "ex adverso" dalla tempestiva consegna delle istanze di accertamento con adesione inviate nella medesima data dai soci della società medesima».

<sup>196</sup> Sallustio C., *op. cit.*, pag. 208.

extraprocessuale dell'accertamento con adesione determina quindi l'irrelevanza anche di quanto disposto dall'art. 149 c.p.c.<sup>197</sup> e del comma 3, art. 4 della L. n. 890/1982<sup>198</sup> inerenti la notificazione degli atti processuali a mezzo posta, secondo i quali il perfezionamento della notificazione avverrebbe con la consegna dell'atto all'agente postale o all'ufficiale giudiziario.

Altra parte della dottrina<sup>199</sup> ritiene invece che quanto disposto dalla D.R.E. Lombardia, in merito all'irrelevanza della data di spedizione dell'istanza, si riferisca unicamente al caso in cui non venga utilizzata la spedizione del plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, diversamente l'istanza sarà considerata tempestiva in base al momento in cui verrà spedita, così come risulta dalla circolare n. 28/E del 2002.

La giurisprudenza, soprattutto di merito<sup>200</sup>, su tale questione predilesse inizialmente l'idea che la richiesta dell'istante dovesse giungere all'Ufficio prima della scadenza

---

<sup>197</sup> L'art. 149 Codice di Procedura Civile sancisce: «Se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale. In tal caso l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento. Quest'ultimo è allegato all'originale. La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto».

<sup>198</sup> L'art. 4 della L. 890 del 1982 dispone: «L'avviso di ricevimento del piego raccomandato, completato in ogni sua parte e munito del bollo dell'ufficio postale recante la data dello stesso giorno di consegna, è spedito in raccomandazione all'indirizzo già predisposto dall'ufficiale giudiziario. [...] L'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione. I termini, che decorrono dalla notificazione eseguita per posta, si computano dalla data di consegna del piego risultante dall'avviso di ricevimento e, se la data non risulti, ovvero sia comunque incerta, dal bollo apposto sull'avviso medesimo dall'ufficio postale che lo restituisce».

<sup>199</sup> L. E., *Accertamento con adesione: Istanza del contribuente spedita per posta. Rilevanza della data di spedizione*, in il Fisco 2005, pt. XXXI, fasc. n. 1, pag. 4900.

<sup>200</sup> Si veda, CTP, Reggio Emilia, Sez. I, 24 febbraio 2010, n. 31, in banca dati Fiscoonline, la cui massima si esprime ritenendo che «la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, anche al fine della decorrenza del periodo di sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto impositivo, deve ritenersi atto avente natura recettizia e dunque efficace al momento della ricezione della stessa da parte dell'Amministrazione finanziaria. La tempestività in rapporto al termine di impugnazione dell'atto impositivo avanti alla commissione tributaria deve essere valutata pertanto al momento in cui l'Agenzia delle Entrate viene a conoscenza dell'istanza non rilevando la data di invio a mezzo del servizio postale».

Un'interpretazione in tal senso risulta dubbia in quanto significherebbe porre a carico del contribuente l'eventuale inefficienza del servizio postale. La sentenza della Corte Costituzionale, 14 gennaio 2010, n. 3, in banca dati Fiscoonline, la cui Corte è consolidata sul punto, si esprime in modo contrario rispetto alla CTP Reggio Emilia, ritenendola in contrasto con la costituzione. La massima della sentenza in questione si esprime come segue: il perfezionamento della notifica, «per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione, [...] deve ritenersi lesiva dei principi costituzionali in tema di uguaglianza, ragionevolezza e inviolabilità della difesa laddove i termini per l'esercizio della tutela in giudizio da parte del destinatario dell'atto notificato decorrono da un momento anteriore alla concreta conoscibilità dell'atto medesimo. Sussiste pertanto, allo stato, un irragionevole sproporzione fra la tutela degli interessi del notificante (esonerato alla luce della giurisprudenza di questa Corte da qualsiasi conseguenza o rischio

dell'impugnazione, non rilevando quindi la spedizione avvenuta in data antecedente, mentre più recentemente si è affermato nella giurisprudenza di legittimità un orientamento opposto. La recentissima sentenza della Cassazione n. 3335 del 2017<sup>201</sup> afferma che l'istanza di accertamento con adesione può essere trasmessa mediante posta raccomandata senza particolari formalità, anche in busta chiusa, poiché non sono previste specifiche disposizioni sulla modalità, come invece accade nel caso del ricorso. In tal caso l'istanza si considererà presentata al momento della spedizione purché il contenuto della busta stessa non sia contestato dal ricevente. I giudici di legittimità, con la sentenza in commento, affermano che in qualunque caso l'istanza si intende notificata al momento della spedizione indifferentemente che sia stato utilizzato l'invio con busta raccomandata o il plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. La domanda di adesione non è un atto processuale e quindi non sono necessarie le modalità di spedizione imposte dalla legge per effettuare le notifiche di ricorsi o di appelli.

Interessante è esaminare la fattispecie, anche se meno diffusa, del caso in cui la spedizione dell'istanza dell'accertamento con adesione avvenga mediante l'utilizzo di un corriere privato. In questo caso la CTR Piemonte con la sentenza n. 60 del 2012<sup>202</sup> ha ritenuto che il valore probatorio attribuito all'utilizzo di un vettore privato non sia equiparabile alla spedizione postale, ma alla consegna a mano, in quanto il corriere privato non ha titolo per attestare legalmente la data di spedizione del plico; sarà considerata data certa quella indicata sulla ricevuta rilasciata dal corriere al mittente.

Sicuramente convincente è la tesi precedentemente esposta dalla dottrina, secondo la quale rileva la data di ricezione dell'istanza, tesi condivisa anche dalla prevalente giurisprudenza. Tutto ciò indirizza lo scrivente a prediligere un comportamento cauto da parte del contribuente, mediante una spedizione tempestiva dell'istanza non a ridosso del

---

inerente l'esecuzione del procedimento notificatorio) e quelli del destinatario, in quanto il principio del contraddittorio impone effettiva parità di trattamento delle opposte ragioni».

<sup>201</sup> Cassazione, Sez. V, 8 febbraio 2017, n. 3335, in banca dati Fisconline, commentata da Cancedda M., *Per l'istanza di adesione rileva la data d'invio*, in *il Fisco*, 2017, pt. XI, pagg. 1087 ss. La sentenza conferma il precedente espresso della Suprema Corte nella sentenza Cassazione, Sez. V, 30 luglio 2014, n. 17314, in banca dati Fisconline.

<sup>202</sup> CTR, Piemonte, 1 ottobre 2012, n. 60, in banca dati Fisconline, commentata da Carnimeo D., *In quale data può considerarsi effettuata la spedizione tramite corriere privato dell'istanza con adesione*, in *Bollettino Tributario*, 2013, pt. VIII, pagg. 590 ss, il quale ritiene che il contribuente possa presentare l'istanza di adesione utilizzando qualunque mezzo: fax, servizio postale, posta elettronica certificata o corriere privato. Anche se sarà differente il valore probatorio da attribuire alla data di spedizione mediante tali mezzi rispetto al servizio postale, affinché questa sia considerata data certa.

termine per proporre ricorso; qualora l'istanza sia ricevuta tardivamente dall'Ufficio per cause di forza maggiore sarà apprezzabile la rimessione in termini a favore dell'istante.

L'argomento in questione è rilevante non solo per determinare se l'istanza sia stata presentata tempestivamente o tardivamente, ma anche per individuare il momento in cui si ritiene notificata la domanda di adesione per determinare il momento dal quale inizia a decorrere la sospensione dei termini, come si vedrà nel successivo paragrafo.

## **2.2. La sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento**

Il D. Lgs. n. 218/1997, all'art. 6, comma 3<sup>203</sup>, prevede la sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento e per l'iscrizione a ruolo delle somme richieste al contribuente con l'accertamento con adesione, al fine di permettere l'istaurazione del contraddittorio tra le parti. La sospensione dei termini estende di novanta giorni il periodo entro cui può essere proposto il ricorso. Quest'ultimo termine decorre dal momento in cui viene notificato l'atto impositivo ed è pari a sessanta giorni<sup>204</sup>. Il contribuente avrà quindi a disposizione centocinquanta giorni prima che spiri il termine per l'impugnazione dell'atto avanti la Commissione Tributaria. Qualora il contribuente proponga ricorso, questo è equiparabile alla rinuncia all'istanza e quindi, ovviamente, il periodo dilatorio di novanta giorni viene meno. Entro il termine di centocinquanta giorni deve avvenire l'eventuale sottoscrizione dell'accertamento con adesione, come specificato anche nella già citata circolare n. 65/E del 2001<sup>205</sup>.

È doveroso puntualizzare che nel caso in cui l'istanza proposta dal contribuente «è rivolta avverso il Processo Verbale di Constatazione, atto meramente istruttorio e quindi non automaticamente impugnabile, è quindi logico che dalla presentazione della stessa non discenda alcuna sospensione dei termini per l'impugnazione, né si colleghino

---

<sup>203</sup> L'art. 6, comma 3 del D. Lgs. n. 218/1997 dispone che «Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nel art. 60, primo comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'Ufficio ai sensi dell'art. 15, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza»

<sup>204</sup> Art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992, il quale pervade che: «Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. [...]»

<sup>205</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, cit., pagg. 76 ss.

ulteriori effetti o benefici»<sup>206</sup>.

Tale disciplina, si ricorda, è attuabile anche per i coobbligati, in tal caso la presentazione dell'istanza da parte anche di un solo di essi determina la sospensione di novanta giorni del termine d'impugnazione anche per tutti gli altri. Quindi l'istanza, da chiunque presentata, ha la funzione di avviare la relativa procedura nei confronti di tutti i coobbligati ciascuno dei quali può o meno accedere all'adesione, anche se gli effetti dell'eventuale perfezionamento effettuato da uno di essi si ripercuote su tutti. Questo per evitare la formazione di un contenzioso inutile che potrebbe essere vanificato dalla definizione dell'accertamento con adesione nei confronti di almeno uno tra i coobbligati e di tendere alla chiusura di tutte le posizioni dei soggetti destinatari della stessa obbligazione tributaria.

Qualora il soggetto richiedente l'accertamento con adesione impugni l'atto notificato, ciò corrisponderebbe alla rinuncia dell'istanza, ma non escluderebbe dal procedimento con adesione gli altri coobbligati non ricorrenti; ne consegue che in presenza di adesione da parte di quest'ultimi il contenzioso intrapreso verrebbe meno per cessata materia del contendere.

L'istanza di adesione, presentata dal contribuente *ex art. 6*, sospende per novanta giorni il termine della decadenza per l'impugnazione, non solamente dell'atto impositivo, ma anche dell'eventuale atto di contestazione dell'illecito relativo alle sanzioni, se separato<sup>207</sup>. Vi è infatti tra i due atti uno stretto nesso di pregiudizialità, ed è quindi automatica la sospensione dei termini per entrambi, così si pronuncia la giurisprudenza di legittimità con la sentenza n. 18377 del 2015<sup>208</sup>.

---

<sup>206</sup> Antico G., *Accertamento con adesione. La presentazione dell'istanza a seguito di accessi, ispezioni o verifiche. La ricostruzione dei ricavi nelle profumerie*, in *il Fisco*, 2004, pt. XX, fasc. n. 1, pag. 3063.

<sup>207</sup> Gli Uffici hanno la facoltà di emettere l'atto di accertamento o di rettifica separato dal collegato atto di irrogazione della misura punitiva, così come previsto dall'art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997.

<sup>208</sup> Cassazione, Sez. Trib., 18 settembre 2015, n. 18377, in banca dati Fiscoonline, commentata da Dami F., *Il nesso di pregiudizialità tra accertamento del tributo ed irrogazione della sanzione*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2016, pt. II, pagg. 145 ss., il quale ritiene che la conclusione a cui sono giunti i giudici sia corretta. Il riscontro si ha anche dall'evoluzione normativa sul procedimento di irrogazione delle sanzioni, infatti il D. L. n. 98/2011 ha modificato l'art. 17 del D. Lgs. n. 472/1997, prevedendo che «le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità» e quindi viene sancito sotto il profilo formale e procedimentale il nesso di pregiudizialità già individuato dalla Suprema Corte.

Sempre sul punto cfr. Russo A., *Istanza di adesione sospende il termine per impugnare l'atto di contestazione dell'illecito*, in *il Fisco*, 2015, pt. XXXIX, pagg. 3785 ss., il quale evidenzia che, accettando la conclusione opposta, significherebbe imporre al contribuente di avviare un contenzioso per ottenere la

L'accertamento con adesione produce quindi una dilazione da novata a centocinquanta giorni della sospensione dei termini, tuttavia la procedura potrebbe condurre ad un esito negativo per due principali motivazioni: una prima il contraddittorio non viene realmente attuato da parte del contribuente in quanto questo non partecipa attivamente; una seconda in cui il contraddittorio viene effettivamente attuato ma giunge unicamente ad esiti non soddisfacenti per le parti.

Nel primo caso, si verifica una situazione in cui il contribuente usufruisce in modo improprio della procedura. Ovvero presenta l'istanza di accertamento con adesione senza una reale volontà di addivenire ad un accordo, ma con l'unico fine di ottenere una dilazione dei termini di novanta giorni per l'impugnazione dell'atto<sup>209</sup>, così da fruire di un più ampio termine per strutturare le proprie difese.

Il rischio che si verifichi quanto premesso è plausibile, ma, qualora dai contraddittori tra l'Ufficio e contribuente emerga lo scorretto utilizzo dell'accertamento con adesione da parte di quest'ultimo, non è possibile far venire meno la sospensione dei termini. Infatti, sia la dottrina<sup>210</sup> sia la maggior parte della giurisprudenza<sup>211</sup> sono consce che il

---

riduzione delle sanzioni successivamente ad un esito positivo dell'accertamento con adesione, questo è evidente che contrasti con la *ratio legis* del D. Lgs. di riferimento, ovvero di contrarre, o meglio evitare, il contenzioso tributario.

Cfr. la sentenza della Cassazione, Sez. Unite, 4 giugno 2008, n. 14814, in banca dati Fisconline, la quale si pronuncia ritenendo che «nel rapporto tra illecito e sanzioni, la decisione della causa accessoria (sulla irrogazione della sanzione) dipende dall'esito della causa principale (sulla sussistenza del fatto illecito), nel senso che l'accertamento negativo della violazione esclude la possibilità di applicare la sanzione; mentre l'accertamento positivo non comporta automaticamente la legittimità della applicazione della sanzione (che può essere esclusa per carenza di imputabilità o di colpevolezza, ovvero per la presenza di cause di non punibilità)».

In merito all'attività di riscossione è utile puntualizzare l'aspetto esaminato da Capello F., *Gli effetti dell'istanza di accertamento con adesione sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento e sulla sospensione dell'efficacia esecutiva*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2011, pt. VIII, pagg. 712 ss., il quale evidenzia che, a seguito del D. L. 31 maggio 2010, n. 78 (c.d. Decreto anticrisi) e del D. L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. Decreto Sviluppo), l'attività di riscossione nell'accertamento e sulla sospensione dell'esecutività dell'atto sono state modificate. Ovvero l'avviso di accertamento possiede ora anche la funzione di intimare al pagamento di quanto dovuto ed acquista la funzione di titolo esecutivo trascorsi sessanta giorni dalla notifica. Più precisamente il termine ultimo per l'adempimento non è fisso, bensì viene individuato tramite quello per proporre ricorso. È evidente quindi che la messa in mora del debitore sarà condizionata dagli eventuali termini sospensivi, come ad esempio, quello determinato dall'accertamento con adesione.

<sup>209</sup> Si veda Stevanato D., *Istanza di adesione e sospensione fissa dei termini per impugnare: scritta la parola fine?*, in il Corriere Tributario, 2011, pag. 1866, il quale definisce istanze dilatorie quelle «depositate al solo fine di ottenere un allungamento dei termini per impugnare, senza una reale volontà di cercare una soluzione concordata con l'Ufficio».

<sup>210</sup> Cfr. Stevanato D., *op. cit.*, pag. 1863 ss.

<sup>211</sup> Cfr. CTP, Milano, Ord. 24 maggio 2010, n. 381, in banca dati Fisconline, dove si evince l'intenzione della Commissione ad arrestare la tendenza di proporre istanze di adesione meramente dilatorie, violando anche il principio di uguaglianza e ragionevolezza sancito nell'art. 3 Cost.

contribuente possa avere il solo interesse di dilazionare i termini senza la reale volontà di instaurare il contraddittorio, questo rischio è tuttavia da ritenersi meno lesivo rispetto alla possibilità di non poter fruire, per un mancato accordo, di tutti i novanta giorni di sospensione.

Nel secondo caso, il contribuente partecipa effettivamente al contraddittorio con la reale volontà di individuare il coretto presupposto d'imposta, ma il risultato potrebbe essere considerato non soddisfacente per le parti. Il fatto che si verifichi questa eventualità non determina l'automatica decadenza del periodo di sospensione di novanta giorni, questo viene posto soprattutto a garanzia del contribuente al fine di non compromettergli la possibilità di impugnare l'atto successivamente ad un esito negativo del contraddittorio<sup>212</sup>. Diversamente significherebbe compromettere la *ratio* deflativa dell'istituto, così la stessa circolare n. 65/E del 2001<sup>213</sup> evidenzia la non comprimibilità del periodo di novanta giorni di sospensione dei termini<sup>214</sup>.

La decadenza improvvisa influenzerebbe in modo consistente la deflazione del contenzioso, poiché significherebbe invero ridurre drasticamente l'utilizzo dell'accertamento con adesione a causa della minore garanzia sulla certezza dei termini per impugnare l'atto da parte del contribuente. Infatti «l'equilibrio tra le parti verrebbe alterato, tanto che, trascorso non troppo tempo dalla proposizione dell'istanza, il contribuente si troverebbe nell'alternativa di accettare le condizioni dell'ufficio oppure

---

Cfr. la sentenza CTP, Caltanissetta, Sez. I, 12 ottobre 2016, n. 1023, in banca dati Fisconline, la fattispecie esaminata dai giudici è la seguente: l'Ufficio ha convocato il contribuente istante nei termini di quindici giorni, ma questo non si è presentato al contraddittorio né ha fatto pervenire documenti e/o memorie. La Commissione osserva che «l'effetto sospensivo che discende dalla presentazione dell'istanza *de qua* va necessariamente valutato *ex post* (e non *ex ante*) in relazione al comportamento tenuto dal contribuente dopo la proposizione dell'istanza stessa. [...] Il contribuente deve dare alla stessa un contenuto corretto ed effettivo, dimostrando di avere una reale volontà di addivenire ad un dialogo con l'Amministrazione Finanziaria». I giudici aggiungono che il comportamento del contribuente nel caso *de quo* contrasta con l'art. 10, comma 1 della L. n. 212/2000, quindi «l'istanza *de qua* è da ritenersi *tamquam non esset*, non avendo assolto alla funzione conferitale della legge» e quindi non idonea a sospendere per novanta giorni il decorso del termine ordinario per l'impugnazione dell'atto.

<sup>212</sup> Cfr. Corte Cost., Ord. 15 aprile 2011, n. 140, in banca dati Fisconline.

<sup>213</sup> La circolare, 28 giugno 2001, n. 65/E, dispone che «sia sul piano testuale che di ricostruzione logico-sistemica, non è fondamentalmente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge di novanta giorni». Sul punto si rinvia al successivo par. 2.2.1.

<sup>214</sup> Sul punto si veda Monteleone C., *Istanze e sospensione dei termini per la presentazione del ricorso*, in il Fisco, 2012, pt. XLI, fasc. n. 2, pagg. 6669 ss., la quale disapprova la conclusione espressa dai giudici con la sentenza CTP, Treviso, Sez. VIII, 18 luglio 2012, n. 73, in banca dati Fisconline, i quali hanno dichiarato inammissibile il ricorso presentato dal contribuente, ritenuto tardivo, sul presupposto che questo avesse attivato la procedura di adesione, non tanto per una reale volontà di instaurare il contraddittorio, ma unicamente a scopo dilazionatorio dei termini.

di ritrovarsi decaduto il termine per impugnare»<sup>215</sup>.

Nell'ambito delle procedure concorsuali la sospensione dei termini a seguito dell'istanza per l'accertamento con adesione presenta potenziali criticità. Prima di procedere ed entrare nel dettaglio della questione, è necessario premettere che in ambito fallimentare il curatore necessita, per determinate operazioni, dell'autorizzazione da parte del comitato dei creditori e del Giudice Delegato, *ex art. 35 L. fall.*<sup>216</sup> L'interrogativo che ci si può porre è quindi se, per presentare l'istanza di adesione, il curatore necessiti dell'autorizzazione del Giudice Delegato.

Tuttavia difficilmente risultano riconducibili all'accertamento con adesione le fattispecie elencate nell'art. 35 L. fall., infatti per quanto simile alla transazione l'istituto del D. Lgs. n. 218/1997 è pur sempre un atto amministrativo, almeno per coloro che sposano questo inquadramento giuridico<sup>217</sup>. Quindi solamente assimilando l'accertamento con adesione ad una transazione, sarebbe vincolante per il curatore ottenere la preventiva autorizzazione dal Giudice Delegato. Ed anzi, autorevole dottrina<sup>218</sup> ritiene che «se proprio si vuole ritenere applicabile il citato art. 35 Legge fallimentare, assimilando l'accertamento con adesione a una transazione, la prevista autorizzazione del giudice delegato dovrebbe semmai essere data soltanto in relazione alla (accettazione della) “proposta” formulata all'esito del contraddittorio».

Sul punto è intervenuta anche la Suprema Corte con la sentenza n. 13242 del 2015<sup>219</sup>, che destando l'interesse di parte della dottrina<sup>220</sup>. Nell'analizzare la questione, i giudici hanno ritenuto necessaria dapprima una scomposizione del concetto di invalidità,

---

<sup>215</sup> Nouvion C., *Accertamento con adesione: resiste la sospensione dei termini per impugnare (si salva il contraddittorio e l'istituto)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2011, pt. V, pag. 987.

<sup>216</sup> L'art. 35 della Legge fallimentare (R. D. n. 267/1942) prevede che «le riduzioni di crediti, le transazioni, i compromessi, le rinunzie alle liti, le ricognizioni di diritti di terzi, la cancellazione di ipoteche, la restituzione di pegni, lo svincolo delle cauzioni, l'accettazione di eredità e donazioni e gli atti di straordinaria amministrazione sono effettuate dal curatore, previa autorizzazione del comitato dei creditori.

Nel richiedere l'autorizzazione del comitato dei creditori, il curatore formula le proprie conclusioni anche sulla convenienza della proposta.

Se gli atti suddetti sono di valore superiore a cinquantamila euro e in ogni caso per le transazioni, il curatore ne informa previamente il giudice delegato, salvo che gli stessi siano già stati autorizzati dal medesimo ai sensi dell'articolo 104 *ter* comma ottavo».

<sup>217</sup> Si veda par. 1.2.

<sup>218</sup> Stevanato D., *Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere*, in *Corriere Tributario*, 2015, pt. XXXIV, pag. 2569.

<sup>219</sup> Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2015, n. 13242, in banca dati Fisconline.

<sup>220</sup> Cfr. Beccalli C., *Salva la sospensione per impugnare anche se l'istanza di adesione proviene da curatore non autorizzato*, in *il Fisco*, 2015, pt. XXXI, pagg. 3087 ss. e Stevanato D., *op. cit.*, pagg. 2565.

distinguendo così la nullità<sup>221</sup> e l'annullabilità<sup>222</sup>, ed hanno poi ricondotto i negozi posti in essere in violazione di quanto disposto dall'art. 35 L. fall. all'annullabilità. Dal momento che l'art. 35 L. fall. è dettato nell'interesse dell'Amministrazione fallimentare, ai sensi dell'art 1441 Cod. civ., spetta solamente a quest'ultima richiedere l'invalidità dell'istanza, comunque sanabile.

### **2.2.1. L'interruzione della sospensione può avvenire in caso di verbale negativo o dell'espressa volontà di non volere procedere**

Il contribuente, o il suo delegato con procura<sup>223</sup>, una volta avviata la procedura con adesione verrà invitato al contraddittorio presso la sede dell'Ufficio finanziario competente, dove le parti, mediante uno o più incontri, forniranno elementi ed argomentazioni al fine di addivenire ad un accordo e ad una più corretta individuazione del debito tributario.

Durante ognuno di questi incontri il funzionario incaricato, responsabile fino alla conclusione della procedura, deve redigere un verbale sottoscritto poi da entrambe le parti contenente in modo dettagliato tutte le dichiarazioni, le richieste avanzate e la documentazione prodotta<sup>224</sup>.

Nel caso in cui emerga da uno di questi incontri la volontà del contribuente di abbandonare la procedura dell'accertamento con adesione oppure, questione ancora più controversa, qualora si verifichi l'esito negativo dell'accordo, sorge spontaneo chiedersi se la sospensione dei termini decada, facendo decorrere nuovamente quanto residuo degli ordinari sessanta giorni per proporre ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria. Sostanzialmente è dibattuto se uno di questi due eventi possa essere equiparabile all'impugnazione dell'atto e quindi alla rinuncia dell'istanza dell'accertamento con adesione, così come previsto dal comma 3, art. 6 del D. Lgs. 218/1997.

La dottrina ritiene che «la conclusione negativa anticipata della procedura di

---

<sup>221</sup> La nullità è disciplinata dagli artt. 1418 ss. del Cod. civ. Questa rappresenta la forma più grave, colpisce non solo i diretti interessati ma l'intera collettività, in quanto il negozio nullo non produce alcun effetto. La nullità non è soggetta a prescrizione e può essere esercitata da chiunque vi abbia interesse, anche d'Ufficio. Inoltre questa è insanabile.

<sup>222</sup> L'annullabilità è disciplinata dagli artt. 1441 ss. del Cod. civ. Questa può essere richiesta solo dalla parte nei cui confronti l'invalidità è prevista. L'annullabilità comunque sia è soggetta a prescrizione e può essere sanata.

<sup>223</sup> La procura può essere generale o speciale ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>224</sup> Così è quanto emerge dalla lettura delle citate Circolari n. 235/E del 1997 e n. 65/E del 2001.

Cfr. Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pagg. 55 ss.

adesione, anche formalizzata con un verbale di contraddittorio, [...] non incide sulla sospensione per novata giorni del termine impugnatorio di cui al 3° co., [...] non prevedendo alcuna possibile causa di decadenza della sospensione»<sup>225</sup>, anche perché in qualunque caso il contribuente potrebbe fornire nuovi elementi non esaminati.

Sicuramente poco condivisibile e criticata dalla dottrina<sup>226</sup>, è la sentenza n. 308 del 1999 della CTP di Treviso<sup>227</sup> nella quale i giudici sostengono che, qualora la procedura di adesione giunga ad esito negativo, la sospensione dei termini per proporre ricorso venga meno. Secondo la Commissione, questi ricomincerebbero a decorrere gli ordinari sessanta giorni dalla data di sottoscrizione del verbale di contraddittorio, testimoniante il mancato raggiungimento dell'accordo. Tale interpretazione risulta ancor meno condivisibile se si considera che solitamente i verbali redatti nel contraddittorio non appaiono così dettagliati come dovrebbero essere, spesso indicano solamente i principali fatti senza puntualizzare le ragioni di determinati comportamenti. A queste condizioni risulta complesso effettuare valutazioni che determinano il venire meno della sospensione dei termini.

La giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa sul punto, a partire dalla sentenza n. 15171 del 2006<sup>228</sup>, la quale ribadisce che «non può inferirsi dalla chiusura del procedimento di adesione al concordato prima della decorrenza dei novanta giorni di cui

---

<sup>225</sup> Versiglioni M., *op. cit.*, pag. 77.

Conforme a quanto affermato da codesta dottrina e condiviso dalla maggior parte della giurisprudenza di merito, si veda la citata Circolare, 28 giugno 2001, n. 65. Questa al punto 4.2., denominato “Contraddittorio con esito negativo”, afferma che «Il suddetto periodo di sospensione non costituisce peraltro il termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione. La sottoscrizione dell'atto di adesione può infatti validamente intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione, per la cui determinazione deve correttamente tenersi conto sia dell'intero periodo di sospensione previsto dal D. Lgs. 218 del 1997 sia dell'eventuale periodo di sospensione feriale prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742». Per quest'ultimo aspetto, in merito alla sospensione feriale, si rinvia al successivo paragrafo.

Cfr. Stevanato D., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. II, pagg. 649 ss.; Id., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Corriere Tributario*, 2011, pagg. 1863 ss.; L. E., *Accertamento con adesione: Sospensione dei termini previsti per il ricorso presso la Commissione tributaria*, in *Fisco* 2005, pt. III, fasc. n. 1, pagg. 734 ss. e Lupi R., *Manuale giuridico e professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, cit., pag. 158. Quest'ultimo ritiene infatti che la sospensione dei termini prevista dall'art. 6 del citato D. Lgs. sia predeterminata e non offra alcun criterio per stabilire il grado di dissenso che dovrebbe verificarsi tra Fisco e contribuente al fine di determinare il decorrere dei termini.

<sup>226</sup> Cfr. Versiglioni M., *op. cit.*, pag. 77.

<sup>227</sup> CTP, Treviso, Sez. VII, 11 ottobre 1999, n. 308, in banca dati Fisconline.

<sup>228</sup> Cass., Sez. V, 30 giugno 2006, n. 15171, in banca dati Fisconline; commentata sia da Capolupo S., *Istanza di accertamento con adesione e termini di impugnazioni*, cit., pagg. 27 ss. sia da Nouvion C., *op. cit.*, pagg. 973 ss.

all'art. 6 del D. Lgs. n. 218 del 1997, la rinuncia dei contribuenti ad avvalersi della sospensione dei termini concessa a coloro che si avvalgono della procedura del concordato per adesione», poiché come emerge da altra sentenza<sup>229</sup> «la rinuncia all'*an debeat*, anche in termini di rinuncia ad avvalersi di un più ampio termine di impugnazione previsto per un dato tipo di rapporti tributari, deve essere espressa o risultare in termini assolutamente inequivoci».

Sulla questione è intervenuta anche la Corte Costituzionale con l'Ordinanza n. 140 del 2011<sup>230</sup>, stabilendo che la presentazione dell'istanza di adesione sospende i termini per l'impugnazione anche qualora non vi siano concreti motivi per proseguire il procedimento, oppure nel caso in cui il contribuente, senza dare giustificazione, non si presenti al contraddittorio o anche quando sia stato verbalizzato il mancato accordo ed il relativo abbandono del procedimento prima dei novanta giorni. Infatti il venir meno del periodo di sospensione contrasterebbe con l'art. 3 Cost.

Si ritiene quindi che l'unica modalità per esprimere la propria volontà a rinunciare all'accertamento con adesione sia l'azione giudiziaria, cioè l'impugnazione dell'atto, oppure l'esplicita volontà di voler rinunciare; non risulta infatti a ciò equiparabile la verbalizzazione dell'esito negativo dell'adesione.

Con la successiva Ordinanza n. 17439, la Corte di Cassazione del 2012<sup>231</sup> ha ritenuto che qualora il contribuente durante il contraddittorio dichiari in modo formale ed inequivocabile la sua volontà di rinunciare all'istanza di adesione, deve considerarsi interrotto il periodo sospensivo di novanta giorni, motivo per cui è necessario porre attenzione ai fatti verbalizzati nei vari incontri<sup>232</sup>.

---

<sup>229</sup> Cass., Sez. V, 30 giugno 2006, n. 15170, in banca dati Fisconline.

<sup>230</sup> Corte Cost., Ord. 15 aprile 2011, n. 140, in banca dati Fisconline, commentata da Picciaredda F., *La corte costituzionale valorizza la funzione consensuale dell'accertamento con adesione*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2011, pt. VII, pagg. 560 ss., il quale evidenzia che l'istanza di adesione dia la possibilità al «contribuente più «smaliziato» attraverso questo *escamotage* (che a quanto sembra di capire si tradurrebbe in un abuso del processo) otterrebbe, legittimamente ancorché surrettiziamente, senza un intervento «correttivo» del legislatore, ovvero della Consulta, un indebito beneficio». D'altro canto, come traspare dall'Ordinanza, la sospensione del termine per impugnare persegue l'obiettivo principe di deflazionare il contenzioso, scopo che sarebbe vanificato o enormemente ridotto se si ritenesse possibile il venir meno della sospensione in caso di esito negativo. Cfr. il commento, sempre a quest'Ordinanza, di Poddighe A., *Accertamento con adesione e limiti del potere regolamentare dei comuni*, in Rassegna Tributaria, 2013, pt. IV, pagg. 843 ss.

<sup>231</sup> Cass., Sez. VI, Ord. 12 ottobre 2012, n. 17439, in banca dati Fisconline.

<sup>232</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 7 maggio 2012, n. 7334, in banca dati Fisconline; Cass., Sez. V, 9 marzo 2012, n. 3762, in banca dati Fisconline e Cass., Sez. V, 24 febbraio 2012, n. 2857, in banca dati Fisconline. Tutte queste vengono richiamate dalla sentenza della Cassazione, Sez. V, 20 maggio 2015, n. 10360, in banca dati Fisconline, la quale esprime il consolidato pensiero espresso dalla Corte Costituzionale.

Sicuramente consolidato appare l'indirizzo della Suprema Corte, diversamente invece la giurisprudenza di merito ha mostrato orientamenti non concordanti, prediligendo inizialmente<sup>233</sup> l'idea che il termine di sospensione non sia *sine die*, e quindi non potrebbe essere soggetto a restrizioni. Altra Commissione Tributaria<sup>234</sup> ha invece ritenuto che, nel caso in cui dal verbale emerga l'espressa volontà di revocare l'istanza di accertamento, questa determini la decadenza del periodo di sospensione<sup>235</sup>.

Alla luce di quanto esposto si può quindi affermare che, nel silenzio della legge, il verbale negativo assume la forma di un atto atipico utilizzato dagli Uffici per verbalizzare lo svolgimento degli incontri con il contribuente. Difatti l'esito negativo dell'accordo non impedisce successivamente un'intesa proficua, essendo questa priva di effetti giuridici<sup>236</sup>. Questo anche per il fatto che, come più volte detto, l'istituto si propone di favorire una definizione concordata in via amministrativa, evitando il ricorso davanti la Commissione Tributaria, una diversa conclusione limiterebbe tale operato.

Quindi, il decorrere del termine per la presentazione del ricorso riprende solamente una volta trascorsi i novanta giorni, nella speranza che, la conclusione negativa dell'accordo, non sia dovuta ad un mero abuso da parte del contribuente per ottenere una dilazione dei termini come possibilità prevista dal D. Lgs. di riferimento.

Concludendo, risulta doveroso riportare la seguente frase «*ubi maior minor cessat e nient'altro si può fare se non augurare una fedele applicazione ad opera di entrambe le parti, dei tanto evocati principi di correttezza e buona fede*»<sup>237</sup>.

### **2.2.2. La questione ancora controversa in riferimento al cumulo tra la sospensione dei termini per l'accertamento con adesione e quella per la sospensione feriale**

Una delle questioni più dibattute ed incerte, è se il periodo di sospensione per l'impugnazione dell'atto di accertamento o di rettifica, previsto dall'accertamento con adesione, sia cumulabile con la sospensione feriale dei termini processuali<sup>238</sup>. Anche

---

<sup>233</sup> CTP, Genova, Sez. I, 2 marzo 2005, n. 74, in banca dati Fisconline;

<sup>234</sup> CTR, Veneto, Sez. XXIII, 12 febbraio 2004, n. 1, in banca dati Fisconline;

<sup>235</sup> Si veda sul punto Capolupo S., *op. cit.*, pagg. 30 ss.

<sup>236</sup> Cfr. Stevanato D., *Istanza di adesione e sospensione fissa dei termini per impugnare: scritta la parola fine?*, *op. cit.*, pagg. 1863 ss.

<sup>237</sup> Nouvion C., *op. cit.*, pag. 990

<sup>238</sup> La sospensione feriale dei termini processuali è disciplinata dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742, la quale prevede che dal 1° agosto al 31 agosto (precedentemente, sino al 2014, dal 1° agosto al 15 settembre) di

quando la questione sembrava risolta e consolidata dalla Suprema Corte, non mancarono cambiamenti interpretativi.

L'indirizzo iniziale è stato favorevole alla cumulabilità dei due termini, la già citata circolare n. 65/E del 2001<sup>239</sup> disciplinava tale possibilità prevedendo che «la sottoscrizione dell'atto di adesione può infatti validamente intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione, per la cui determinazione deve correttamente tenersi conto sia dell'intero periodo di sospensione previsto dal D. Lgs. n. 218 del 1997 sia dell'eventuale periodo di sospensione feriale prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742». Tale indirizzo è sempre stato condiviso della dottrina<sup>240</sup>.

Così anche la giurisprudenza di merito e di legittimità sembrava esprimersi in senso conforme a quanto detto, anche se, solamente nel 2011, la Suprema Corte con la sentenza della Cassazione n. 2682<sup>241</sup> ne diede la comprova, ribadita poi da successive ulteriori sentenze<sup>242</sup>. La Suprema Corte tuttavia cambiò bruscamente indirizzo a giugno 2015, quando con due Ordinanze contrastò quanto affermato pochi giorni prima<sup>243</sup>.

---

ciascun anno i termini processuali si interrompono, al fine di consentire ai professionisti di fruire di un periodo feriale.

<sup>239</sup> Quanto previsto dalla Circolare, 27 giugno 2001, n. 65/E era già stato ribadito nella Risoluzione Ministeriale, 11 novembre 1999, n. 159/E-III-5-173678, la quale stabiliva che i due termini in questione avessero finalità differenti e per questo devono applicarsi cumulativamente.

<sup>240</sup> Cfr. L. E., *Accertamento con adesione: Sospensione dei termini previsti per il ricorso presso la Commissione tributaria*, cit., pagg. 734 ss.; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, cit., pag. 376, il quale considera censurabile il recente orientamento che considera non cumulabili i suddetti termini; Stevanato D., *Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere*, cit., pagg. 2565 ss. e Stevanato D. e Lupi R., *Ancora sul coordinamento di sospensione dei termini e del processo*, in *Dialoghi Tributari*, 2011, pt. III, pagg. 332 ss.

<sup>241</sup> Cass., Sez. Trib., 4 febbraio 2011, n. 2682, in banca dati Fisconline, nella quale si stabilì, in assenza di previsioni di legge contrarie, il diritto del contribuente ad avvalersi di entrambi i periodi di sospensione dei termini.

<sup>242</sup> Le sentenze Cass., Sez. V, 20 maggio 2015, n. 10360 e Cass., Sez. V, 3 giugno 2015, n. 11403, entrambe in banca dati Fisconline, si esprimevano conformi alla cumulabilità.

<sup>243</sup> Le Ordinanze della Cassazione, Sez. VI, Ord. 5 giugno 2015, n. 11632 e Cassazione, Sez. VI, Ord. 20 aprile 2016, n. 7995, entrambe in banca dati Fisconline. La prima di queste ha contrastato con la sentenza n. 11403 del 2015 depositata appena due giorni prima.

Le due Ordinanze hanno quindi ritenuto non sommabili i due termini ed hanno condiviso la non cumulabilità della sospensione feriale dei termini con quella prevista per il condono ex art. 16 della L. n. 289/2002, espressa in numerose sentenze: Cassazione, Sez. V, 20 dicembre 2012, n. 23576, in banca dati Fisconline; Cassazione, Sez. V, 28 giugno 2013, n. 16347 in banca dati Fisconline; Cassazione, Sez. V, 16 maggio 2014, n. 10741, in banca dati Fisconline; Cassazione, Sez. V, 24 luglio 2014, n. 16876, in banca dati Fisconline; Cassazione, Sez. V, 24 luglio 2014, n. 16877, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. V, 11 novembre 2015, n. 23047, in banca dati Fisconline.

Per quanto attiene la giurisprudenza di merito, anche questa con la sentenza della CTP, Pescara, Sez. III, 25 giugno 2009, n. 190, in banca dati Fisconline, esprime la non cumulabilità dei due termini di sospensione.

Cfr. Nocera C., *Sospensione feriale: e per le procedure di accertamento con adesione?*, in IPSOA quotidiano online, 2016, pagg. 1 ss.

È doveroso effettuare, dopo un primo inquadramento dell'incerta questione, un'analisi più approfondita sulla base anche di argomentazioni svolte da autorevole dottrina<sup>244</sup>. Questa infatti critica il nuovo indirizzo intrapreso dalla Suprema Corte partendo dal presupposto che, quando espresso nelle due recenti Ordinanze, si basi su argomenti formali. La stessa giurisprudenza ritiene però doveroso privilegiare un'interpretazione sostanziale che consideri quindi la *ratio* degli istituti nel contesto in cui questi vengono applicati, rispetto ad un'interpretazione formale di derivazione unicamente letterale.

Le citate Ordinanze affermano che il termine di sospensione feriale sia un istituto da applicare ai termini processuali e siccome il termine previsto dall'accertamento con adesione ha natura amministrativa, a questo non risulta applicabile quanto disposto dalla L. n. 742/1969. Secondo questa dottrina però non esiste alcun termine amministrativo per giungere ad un accordo in adesione poiché le parti possono perfezionare l'accertamento con adesione, non soltanto entro i novanta giorni previsti dal D. Lgs. n. 218/1997, ma usufruendo anche dei rimanenti sessanta giorni, ovvero finché il contribuente possiede il diritto di proporre ricorso; per questi motivi il termine in questione è da considerarsi una "proroga" e non una "sospensione". Nel caso si trattasse effettivamente di sospensione «dovrebbe avere una durata commisurata allo svolgimento delle situazioni che ne costituiscono il fondamento e la giustificazione e, per altro verso, quella di accompagnarsi all'inibitoria degli atti che dovrebbero compiersi nel termine sospeso»<sup>245</sup>, ma il comma 3, art. 6 del D. Lgs. n. 218/1997 dispone che l'impugnazione dell'atto determina la rinuncia all'istanza e di conseguenza del termine dilatorio di novanta giorni<sup>246</sup>.

Procedendo nelle considerazioni bisogna valutare gli interessi coinvolti, ebbene, considerando l'ultimo indirizzo della Corte, significherebbe prediligere la necessità di accelerare lo svolgimento del procedimento con adesione per contrastare l'eventuale tendenza di comportamenti dilatori. In tal modo però contrasterebbe con l'interesse del

---

(<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/contenzioso-tributario/quotidiano/2016/08/01/sospensione-feriale-e-per-le-procedure-di-accertamento-con-adesione>)

<sup>244</sup> Frasoni G., "L'inutil precauzione": o sia della pretesa non cumulabilità del termine di sospensione feriale con quello di sospensione del termine in pendenza di un procedimento di accertamento con adesione, in Rivista di Diritto Tributario, 2015, pt. I, pagg. 57 ss.

<sup>245</sup> Ivi, pag. 59. Richiamando l'art. 298 c.p.c e art. 2941 Cod. civ.

<sup>246</sup> Cfr. Stevanato D. e Lupi R., *op. cit.*, pagg. 332, dove si ribadisce la considerazione secondo cui i «novanta giorni non sono una sospensione, ma una proroga, un allungamento del termine, che viene portato a centocinquanta giorni. [...] Considerando la sospensione da istanza di adesione una sospensione del termine, mentre quella feriale appare, al di là del *nomen juris*, per molti versi una quiescenza del processo, a parte le questioni urgenti e cautelari».

istituto in questione di deflazionare il contenzioso, difatti dove la volontà di giungere ad un accordo consensuale è più intensa, l'esigenza di più tempo è fisiologica per la definizione ottimale.

Se si confermasse quanto determinato dalla Cassazione si avrebbe una disparità di trattamento fra i diversi contribuenti del tutto casuale a seconda del periodo in cui ricevono l'avviso di accertamento, anzi indurrebbe questi ad anticipare o ritardare la presentazione dell'istanza di accertamento al fine di poter fruire della sospensione feriale. Infatti coloro che vogliono godere della sospensione feriale dovranno far sì che i novanta giorni siano decorsi antecedentemente al primo di agosto o dopo il trentunesimo giorno del medesimo mese, in tal modo il contribuente entrerà nel periodo della sospensione feriale con i residui sessanta giorni ordinari, fruendo così di tutti i trentuno giorni previsti dalla L. n. 742/1969. Lo stratagemma però non avrà piena efficacia per tutti coloro che riceveranno la notifica dell'atto nel periodo intercorrente tra il due maggio ed il due giugno. In tal caso difatti la sospensione dei termini dovuta all'istanza di adesione ricadrà almeno in parte nel mese di agosto e il contribuente fruirà quindi solo parzialmente del periodo di sospensione feriale. Diversamente coloro che riceveranno l'atto impositivo successivamente, nel mese di giugno o luglio, faranno decorrere inizialmente la sospensione ordinaria dei termini, che ricadrà nel periodo di sospensione feriale, e solo successivamente presenteranno istanza di adesione. Questa riflessione su come il contribuente possa beneficiare di un maggior periodo di sospensione feriale, a seconda che venga anticipato o posticipato il momento di presentazione dell'istanza, è stata più volte oggetto di discussione da parte della dottrina<sup>247</sup>.

Sembrerebbe quindi, esaminate le considerazioni sopra riportate, che l'Agenzia delle Entrate, mediante le circolari emanate, avesse intuito fin da subito la soluzione migliore da attuare affinché non si verificasse una disparità di trattamento fra i diversi contribuenti, senza darne però una motivazione esplicita. Tali divergenze «tra giurisprudenza e prassi, peraltro, potrebbe ledere il legittimo affidamento del contribuente agli indirizzi del Fisco, tutelato dall'art. 10 dello Statuto (L. n. 212/2000) e certamente invocabile in sede contenziosa, qualora emergessero eccezioni circa la non cumulabilità delle

---

<sup>247</sup> Cfr. Bianchi F. e Lupi R., *Accertamento con adesione e sospensione feriale: dalla cassazione un inquadramento processualciviltistico*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, pt. IV, pagg. 462 ss.; Stevanato D., *Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere, cit.*, pagg. 2565 e Stevanato D. e Lupi R., *op. cit.*, pagg. 332 ss.

sospensioni»<sup>248</sup>.

Si ritiene quindi plausibile la cumulabilità dei due termini, anche perché i novanta giorni di sospensione previsti nell'accertamento con adesione, come già detto, hanno la funzione di aumentare le possibilità di un accordo con l'Ufficio, quindi il fatto di concedere la sospensione feriale non significherebbe applicarla ad un procedimento amministrativo. Tuttavia propendere per questa conclusione potrebbe risultare rischioso per il contribuente, infatti, nulla assicura che la Commissione Tributaria consideri cumulabili i due termini e di conseguenza ritenga fuori termine la proposizione del ricorso.

---

<sup>248</sup> Borgoglio A., *La sospensione feriale dei termini non si cumula con quella per l'adesione*, in *il Fisco*, 2015, pt. XXXI, pagg. 3083 ss.



## – Capitolo 3 –

### Il perfezionamento dell'accordo

#### 3.1. Profili generali

Il contribuente e l'Ufficio, effettuati i vari incontri in sede di contraddittorio, giungono a determinare una nuova pretesa erariale che, almeno teoricamente, dovrebbe rispecchiare con maggior realtà l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo. Se la rideterminazione dell'imposta è soddisfacente per entrambi le parti, queste giungeranno ad un accordo che produrrà i suoi effetti solamente una volta che l'accertamento con adesione sarà perfezionato.

L'Amministrazione provvederà ad effettuare una stesura formale dell'accordo contenente tutte le informazioni previste nell'art. 7 del D. Lgs. di riferimento<sup>249</sup>, l'atto deve essere in duplice esemplare e sottoscritto da ambedue le parti<sup>250</sup>. Il funzionario che redige tale atto ha l'obbligo di indicare, oltre a quanto disposto dal dettato normativo, una serie di informazioni aggiuntive aventi carattere motivazionale, così come previsto dalla Circolare n. 56/E del 2001<sup>251</sup>. Quest'obbligo sembrerebbe rispondere prevalentemente ad un'esigenza di stabilire, in via inequivocabile, gli elementi emersi dall'adesione in modo

---

<sup>249</sup> L'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997 dispone: «L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. [...]».

<sup>250</sup> La sottoscrizione da parte dell'Amministrazione può essere effettuata dal capo dell'Ufficio o da un suo delegato. La citata circolare 235/E del 1997 prevede che la delega venga conferita a funzionari con una qualifica funzionale non inferiore all'ottava.

Per quanto riguarda invece il contribuente, questo può nominare un procuratore speciale, ex art. 63 del D.P.R. n. 600/1973, che lo rappresenti nell'intera procedura o nelle singole fasi.

<sup>251</sup> La Circolare, 15 giugno 2001, n. 56/E, prevede che il funzionario dia indicazione:

- a) degli elementi di valutazione adottati dal contribuente e dei relativi prodotti;
- b) dei percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa;
- c) dei criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza.

Si ricorda che l'obbligo motivazionale è previsto in via generale dall'art. 3 della L. n. 241/1990 e dall'art. 7 della L. n. 212/2000.

Si evidenzia inoltre che tale obbligo motivazionale sembrerebbe prediligere un'impostazione dell'istituto in questione affine alla concezione compositiva, ma difficilmente riconducibile alla transazione, poiché per quest'ultima, in ambito civilistico, non è necessaria alcuna motivazione a fondamento di tale negozio giuridico. (si veda Par. 1.2.1.)

tale da individuare gli eventuali presupposti di legittimità per un'ulteriore azione accertatrice<sup>252</sup>, nonché per verificare la legittimità del metodo utilizzato in sede di contraddittorio; ovverosia se effettivamente la questione fosse controvertibile all'infinito, così da effettuare un controllo sull'efficienza della scelta discrezionale attuata<sup>253</sup>. La citata Circolare n. 65/E del 2001 aggiunge anche che nella motivazione non devono essere «adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi».

Il perfezionamento avviene però in un momento successivo alla sottoscrizione dell'atto, così come previsto dall'art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997<sup>254</sup>, ovvero solamente qualora il contribuente abbia versato il *quantum* dovuto, adempiendo a tutti gli obblighi dell'art. 8 del citato D. Lgs. e con le modalità ivi previste.

L'atto quindi si perfezionerà solamente qualora il contribuente entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, termine perentorio, provveda al versamento di quanto dovuto o della prima rata in caso di rateizzazione<sup>255</sup>. Successivamente, entro dieci giorni dal pagamento, termine ordinatorio, dovrà esibire all'Ufficio competente la quietanza di avvenuto pagamento<sup>256</sup>. Nel caso in cui il contribuente non provveda a quest'ultimo

---

<sup>252</sup> L'accertamento con adesione prevede la non modificabilità, la non integrabilità e la non impugnabilità dell'atto per ambedue le parti, anche se l'Ufficio in determinate casistiche può procedere con un'ulteriore azione accertatrice. Sul punto si rinvia al Par. 4.1.

<sup>253</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, cit., pagg. 82 ss.

<sup>254</sup> L'art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997 dispone: «La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'articolo 8, comma 2».

Così come anche previsto nella Circolare 235/E del 1997, la quale stabilisce che «ai fini del perfezionamento dell'adesione non è sufficiente la sottoscrizione dell'atto tra le parti interessate; infatti, come espressamente previsto dall'art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento entro venti giorni dalla redazione dell'atto, delle intere somme dovute, ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e con la presentazione della garanzia».

Cfr. la Circolare della D.R.E. Lombardia, 4 aprile 2001, n. 11/E.

<sup>255</sup> Sulla necessità di effettuare il pagamento affinché vi sia il perfezionamento, viene confermato anche dalle sentenze della Cassazione, Sez. Trib., 30 aprile 2009, n. 10086; Cassazione, Sez. Trib., 18 dicembre 2009, n. 26681 e Cass., Sez. V, 2 ottobre 2013, n. 22510, tutte in banca dati Fisconline.

Per quanto attiene alla rateizzazione questa può avvenire, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, in un massimo di otto rate trimestrali di pari ammontare, ovvero in sedici rate trimestrali qualora l'importo superi i 51.645,69 euro.

La Circolare di riferimento al pagamento rateale del debito tributario è la n. 14/E del 13 aprile 2006

<sup>256</sup> Fino al 2011, in caso di rateizzazione, se la somma superava i 50.000 euro, il contribuente era tenuto a presentare anche un'ideale documentazione inerente la garanzia a copertura delle rate successive alla prima, mediante polizza fideiussoria. Questa disposizione attualmente non è più prevista a partire dal 6 luglio 2011 a seguito del D. L. n. 98/2011. In origine, prima del D. L. n. 40/2010, la garanzia era dovuta in caso di rateizzazione anche per importi inferiori a 50.000 euro, così come risultata al punto 3 della Circolare, 21 giugno 2010, n. 37/E.

adempimento appare eccessivamente formalistica la negazione del perfezionamento dell'adesione a causa della mancata produzione della quietanza di pagamento, anche per il fatto che l'Agenzia delle Entrate può in qualsiasi momento controllare telematicamente il flusso dei pagamenti a proprio favore<sup>257</sup>.

La Circolare, 29 aprile 2016, n. 17/E, a seguito del D. Lgs. n. 159/2015, ha specificato che è possibile effettuare la rateazione in un massimo di sedici rate, non più dodici, per importi superiori a cinquantamila euro. Inoltre ha individuato in modo inequivocabile e fisso il termine per il calcolo degli interessi di rateazione, che non dipende più dal giorno in cui viene effettuato il pagamento, ma viene individuato nel giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. In aggiunta, la scadenza per le rate successive alla prima è sempre individuata nell'ultimo giorno del trimestre, determinato non più in base al momento in cui è stato effettivamente pagata la prima rata, bensì nell'ultimo giorno utile per provvedere al versamento.

Solamente dopo aver effettuato tutti i sopradetti adempimenti, il contribuente riceverà una copia dell'atto di accertamento redatto e sottoscritto<sup>258</sup>. A seguito del perfezionamento dell'accordo, il precedente atto impositivo verrà meno e cesserà di produrre i suoi effetti giuridici. Più precisamente «tale effetto si manifesta, innanzitutto, sotto forma di sospensione dell'efficacia; in un secondo tempo, come improduttività di effetti giuridici sotto forma di vera e propria sostituzione dell'atto impositivo. Attraverso il contraddittorio, infatti, l'Amministrazione riconosce l'esistenza di un vizio (infondatezza parziale della sua pretesa) provvedendo alla redazione di un nuovo atto che, a differenza del primo, è formalmente accettato. [...] Ciò comporta che il primo provvedimento viene cancellato dal mondo giuridico e per tutti i possibili profili di interesse rilevi l'atto di adesione»<sup>259</sup>.

Da quanto sopra esposto è quindi evidente che il perfezionamento non avviene con la sottoscrizione, ma questa è ugualmente necessaria *ab substantiam* come d'altronde è richiesto dai principi generali in materia di contratti della Pubblica Amministrazione<sup>260</sup>,

---

<sup>257</sup> Si veda, D'Angelo Giangiacomo, *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione al vaglio della giurisprudenza*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, pt. I, pagg. 1 ss.

<sup>258</sup> Sul perfezionamento cfr. Fantozzi A., *Il diritto tributario*, cit., pag. 473; Lupi R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, cit., pagg. 376 ss.; Grassi S. e De Braco S. C., *op. cit.*, pag. 159 e Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pagg. 56 ss.

<sup>259</sup> Capolupo S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, 2005, IPSOA, Milano, pagg. 1219 ss.

<sup>260</sup> Si veda la sentenza Cass., Sez. II Civ., 29 agosto 1994, n. 7575, in banca dati Fisconline.

oltre al fatto che tale atto riveste titolo impositivo<sup>261</sup>.

Il consenso del contribuente non si esaurisce quindi con la sottoscrizione, momento in cui la volontà si esteriorizza e formalizza, ma necessita di un ulteriore atto volitivo al fine di confermare quanto precedentemente concordato; ciò avviene mediante il versamento del *quantum debeatur* o della prima rata. In questo modo è indiscutibile che il contribuente abbia effettivamente accettato il risultato dell'intero *iter* dell'accertamento con adesione. Questa volontà del Legislatore di individuare solo in questo momento l'avvenuto perfezionamento opera probabilmente anche come forma di garanzia per il contribuente stesso, poiché, come si vedrà nel successivo capitolo, l'atto perfezionato non è modificabile, integrabile o impugnabile.

Si può quindi affermare che «solo il contribuente è in condizione di attribuire piena efficacia all'atto *de quo* oppure rendere inefficace l'intero procedimento, omettendo il versamento (sicché l'atto di accertamento con adesione una volta sottoscritto, è vincolante solo per la pubblica Amministrazione)»<sup>262</sup>.

Si fa presente che il momento del perfezionamento, così individuato nel pagamento dell'intero importo o della prima rata in caso di rateizzazione entro venti giorni dalla sottoscrizione, avviene con le stesse modalità anche per i soggetti coobbligati. Tant'è che l'art. 13 del D. Lgs. n. 218/1997<sup>263</sup> rinvia esplicitamente a quanto previsto negli artt. 7, 8 e 9 del medesimo decreto.

Il dettato normativo appare chiaro e lineare, ma nonostante ciò la giurisprudenza ha attuato diverse interpretazioni contrastanti tra loro. Una parte della giurisprudenza<sup>264</sup> ritiene che il momento del perfezionamento sia da individuare nel momento della

---

<sup>261</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 530, nota 241 e Marelli E., voce *Concordato tributario*, cit., pagg. 440 ss.

<sup>262</sup> Stipo M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex. D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, cit., pag. 1257.

<sup>263</sup> L'art. 13 del D. Lgs. n. 218/1997: «La definizione si perfeziona secondo quanto previsto dagli articoli 7, 8 e 9. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione è effettuato presso l'ufficio del registro».

<sup>264</sup> Così, sentenza CTP, Vercelli, Sez. I, 9 marzo 2009, n. 14, in banca dati Fisconline, ove il giudice si è espresso come segue: «il perfezionamento della definizione avviene con il pagamento della somma concordata [...] ma è pur vero che sostenere l'inesistenza dell'atto di adesione in mancanza di pagamento significa svuotare un accorto intercorso tra le parti, dando ad una di esse una posizione di maggiore forza, permettendo al contribuente di decidere unilateralmente il cancellare un atto posto in essere come manifestazione della comune volontà delle parti liberamente espressa». Un'interpretazione in tal senso sarebbe privilegiata da coloro che vedono nell'istituto in questione un'impostazione transattiva, poiché diversamente l'atto sottoscritto, senza adempiere ai successivi obblighi non avrebbe motivo di essere privato dei suoi effetti giuridici.

sottoscrizione dell'atto, per cui il pagamento sarebbe una mera esecuzione di quanto accordato, perciò l'omissione del versamento non invaliderebbe l'intera procedura<sup>265</sup>.

L'altra parte della giurisprudenza<sup>266</sup> ritiene invece che il pagamento di quanto sottoscritto nell'atto sia una condizione necessaria, affinché si producano gli effetti giuridici dell'accertamento con adesione previsti dalla legge.

Il perfezionamento dell'accordo permette quindi all'accertamento con adesione di produrre gli effetti giuridici e di poter fruire dei relativi vantaggi amministrativi e penali<sup>267</sup>. Le informazioni ottenute in sede di contraddittorio e trascritte nell'atto di adesione riguarderanno unicamente i tributi e i periodi d'imposta accertati e non potranno essere estese ad un diverso tributo o ad un altro anno di riferimento, così come affermato dalla CTR Umbria con la sentenza n. 19 del 2010<sup>268</sup>. Nel caso in cui l'accertamento con adesione riguardi un'imposta indiretta, l'avvenuto accordo non può avere ripercussioni successive sulle imposte dirette a questa collegate. Tale affermazione è condivisa dalla giurisprudenza<sup>269</sup> e dalla dottrina<sup>270</sup>.

---

<sup>265</sup> Cfr. Manoni E., *Istituti deflativi del contenzioso e individuazione del momento di perfezionamento dell'accordo*, cit., pagg. 4628 ss.

<sup>266</sup> Si veda, Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2012, n. 8628 e Cass., Sez. V, 31 maggio 2013, n. 13750, entrambe in banca dati Fisconline.

<sup>267</sup> Per questi aspetti si rinvia al capitolo successivo.

<sup>268</sup> Sentenza della CTR, Umbria, Sez. II, 3 febbraio 2010, n. 19, in banca dati Fisconline. I giudici di merito della sentenza in questione, ritenevano infatti che l'atto impositivo su diversi periodi d'imposta e diversi tributi era sprovvisto di motivazione, sia direttamente sia per *relationem*. Infatti l'atto impositivo faceva solo riferimento, per la motivazione, al perfezionamento di un precedente accertamento con adesione.

Sempre sulla medesima questione è stata successivamente investita la Suprema Corte con la sentenza Cassazione, Sez. VI, Ord. 5 luglio 2012, n. 11344, in banca dati Fisconline, che si è espressa in senso contrario alla Commissione Tributaria, ma senza enunciare un principio di diritto e senza realmente esporre la propria posizione sul punto.

Cfr. Bianchi F. e Lupi R., *È utilizzabile l'adesione per un diverso periodo d'imposta e un diverso tributo?*, in *Dialoghi Tributarî*, 2013, pt. III, pagg. 266, dove vengono commentate ambedue le sentenze sopradette, ritenendo che queste confermino due concetti spesso espressi da questi autori, ovvero «la matrice amministrativa del processo tributario e il fallimento della via giurisdizionale del medesimo. [...] Dal punto di vista dei giudici, un ricorso dell'Agenzia delle Entrate, di cui non si comprende la fondatezza, ma della cui infondatezza neppure si è certi, è un motivo per accogliere il ricorso».

<sup>269</sup> Così la sentenza CTR, Milano, Sez. XXVIII, 30 ottobre 2013, n. 140, in banca dati Fisconline, commentata da Gallio F., *Il valore definito con adesione ai fini dell'imposta di registro non vincola nelle imposte dirette*, in *il Fisco*, 2014, pt. XIV, fasc. n. 1, pagg. 1391 ss., il quale evidenzia e condivide la conclusione dei giudici nel ritenere che il valore accertato, mediante l'*iter* previsto dal D. Lgs. n. 218/1997 non assume valore probatorio, in quando le due parti contraenti esplicano interessi diversi.

Cfr. CTP, Milano, Sez. XXIV, 8 ottobre 2009, n. 292, in banca dati Fisconline e CTR e Piemonte, Sez. I, 3 ottobre 2013, n. 122, in banca dati Fisconline.

<sup>270</sup> De Luca V., Gallio F. e Terrin F., Lupi R., *Riflessi sulle imposte dirette della definizione dell'avviamento ai fini del registro*, in *Dialoghi Tributarî*, 2011, pt. II, pagg. 151 ss.

### **3.2. Il mancato perfezionamento e il valore probatorio delle dichiarazioni rese durante il contraddittorio**

L'accertamento con adesione potrebbe non giungere a conclusione e quindi si verificherebbe il mancato perfezionamento dell'atto. Quest'eventualità si può verificare essenzialmente o per l'assente volontà delle parti di raggiungere un accordo, oppure per il verificarsi di un qualche vizio nonostante l'intenzione degli interessati.

Nel primo caso il contribuente avrebbe due alternative a seguito del mancato perfezionamento: l'instaurazione della lite davanti la Commissione Tributaria Provinciale o la rinuncia ad impugnare l'atto, pagando il dovuto con le relative sanzioni ed interessi.

Nella seconda eventualità, che si verifica o perché l'atto non ha quei contenuti minimi previsti dalla legge, oppure perché non è stato sottoscritto o non è stato effettuato il pagamento di quanto dovuto, le conseguenze sono più articolate<sup>271</sup>. Innanzitutto qualora il contribuente non provveda al versamento dell'intero importo o della prima rata, nonostante la sottoscrizione dell'atto, l'accordo non si perfezionerà e ne consegue per l'Amministrazione il riacquisto della libertà d'azione<sup>272</sup>.

Tuttavia in tal caso, come si legge dalla Circolare n. 1/E del 2013<sup>273</sup>, il mancato perfezionamento non determina il venire meno del termine di sospensione, non essendo previste cause di decadenza. Il contribuente può quindi fruire dei rimanenti centocinquanta giorni per l'eventuale impugnazione, infatti alla mancata sottoscrizione dell'atto di adesione solitamente consegue la presentazione del ricorso da parte del

---

<sup>271</sup> Si rinvia al Par. 3.3. per un'analisi sui vizi dell'accertamento con adesione.

<sup>272</sup> Sul punto si veda Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, cit.*, pagg. 18 ss.

Così emerge chiaramente anche dalla Circolare, 19 marzo 2012, n. 9/E, la quale ribadisce che «in assenza del versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario, avverso il quale il contribuente ha proposto istanza, continua a produrre effetti». Si veda anche il paragrafo 4.3 della citata Circolare 65/E del 2001, nel quale si ribadisce che il mancato versamento del dovuto, fa venir meno il perfezionamento dell'adesione, con la conseguenza che l'atto di adesione sottoscritto è inefficace.

Cfr. la sentenza della Cassazione, Sez. V, 31 maggio 2013, n. 13750, in banca dati Fisconline, la cui massima si esprime come segue: «Il mancato perfezionamento dell'adesione restituisce piena efficacia all'originario accertamento, non assumendo rilevanza che, in sede di contraddittorio, l'ufficio abbia riconosciuto che i valori accertati avrebbero potuto essere eccessivamente alti, pervenendo ad una riduzione dei medesimi. Oltre a ciò, se sussiste il predetto mancato perfezionamento, è onere del contribuente impugnare l'accertamento [...]».

In tal ambito si conferma quindi la natura non accertativa dell'accertamento con adesione, bensì compositiva nell'intento di comporre una controversia sorta su una realtà non predeterminata dal diritto, avente quindi il carattere della discrezionalità tecnica.

<sup>273</sup> Circolare, 15 febbraio 2013, n. 1/E.

contribuente. Questo ovviamente si verifica nel caso in cui sia già stato emesso l'atto di accertamento, diversamente, se l'accertamento con adesione è stato proposto anteriormente a tale atto, l'ufficio procederà a notificare l'avviso di accertamento.

Il perfezionamento dell'accertamento con adesione potrebbe inoltre non verificarsi per il fatto che l'Ufficio, a seguito delle argomentazioni sostenute dal contribuente in sede di contraddittorio, ritenga che la maggior pretesa erariale sia infondata e quindi ravvisi gli estremi per esercitare il potere dell'autotutela, annullando così, ai sensi del D. M. n. 37 del 1997, l'accertamento emesso.

Teoricamente quindi il mancato perfezionamento si verifica se le parti non giungono ad un accordo, oppure nel caso in cui il contribuente decida di sottoscrivere l'atto di adesione accettando gli importi dell'imposta rideterminata nell'avviso di accertamento. Quest'ultima eventualità non sembrerebbe applicabile, anche per il fatto che, come sostenuto dalla D.R.E. del Piemonte<sup>274</sup>, «accogliere interamente le riprese fiscali contenute nell'avviso di accertamento o di rettifica equivale a dare acquiescenza allo stesso», vi sarebbe quindi una sovrapposizione tra l'istituto dell'accertamento con adesione e quello dell'acquiescenza ex art. 15 del D. Lgs. n. 218/1997.

Tuttavia l'Assonime, con la Circolare 2 del 1998<sup>275</sup>, non condivide quanto affermato dalla D.R.E. Piemonte, poiché ritiene che non vi sia alcuna previsione normativa che ponga limiti al risultato dell'accordo.

Quest'ultima interpretazione non appare così condivisibile, mentre sembrerebbe corretta, a parere dello scrivente, l'affermazione della D.R.E. del Piemonte per il fatto che diversamente si eluderebbe il dettato normativo dell'art. 15 del D. Lgs. n. 218/1997<sup>276</sup>. La disposizione prevede espressamente che l'istituto dell'acquiescenza, che stabilisce la

---

<sup>274</sup> La D.R.E. Piemonte ha fornito risposte a dubbi interpretativi in merito all'accertamento con adesione, questo sono state pubblicate su "Italia Oggi" del 30 e 31 ottobre 1997.

<sup>275</sup> Circolare, 19 gennaio 1998, n. 2.

<sup>276</sup> L'art. 15, comma 1 del D. Lgs. n. 218/1997 dispone: «Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione in ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo».

riduzione delle sanzioni ad un terzo, può essere fruita dal contribuente solo se questo «rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione»<sup>277</sup>. È quindi evidente che permettere al contribuente di sottoscrivere l'accertamento con adesione accettando gli importi indicati nell'avviso di accertamento, significherebbe consentire a questo di effettuare un tentativo di rideterminazione dell'imposta mediante il contraddittorio previsto dall'accertamento con adesione e qualora questo non giunga ad un esito positivo, perché gli elementi posseduti dall'agenzia delle entrate sono certi, fruire ugualmente della decurtazione delle sanzioni come se avesse presentato acquiescenza.

Per completezza, si evidenzia che in passato il mancato perfezionamento poteva verificarsi anche a causa dell'omessa presentazione della fideiussione, eventualità attualmente insussistente in quanto la garanzia inizialmente era stata limitata per importi superiori ai cinquantamila euro, mentre ora non è più dovuta nemmeno in tal caso<sup>278 279</sup>.

È interessante analizzare il valore probatorio da attribuire alle dichiarazioni rese e verbalizzate durante gli incontri a seguito del mancato perfezionamento. Innanzitutto è doveroso premettere che i verbali redatti in conformità alle disposizioni di legge<sup>280</sup>, contenenti le trascrizioni delle dichiarazioni rilasciate in sede di contraddittorio, assumono carattere di atto pubblico, per cui sono assunte per vere fino a querela di falso le informazioni in esse contenute, ma solo per la parte in cui «il pubblico ufficiale descrive operazioni accadute in sua presenza o da lui compiute [...] nessun valore probatorio deve essere invece attribuito alla parte logico critica del verbale, in cui il verbalizzante utilizza i dati osservati per formulare deduzioni ulteriori»<sup>281</sup>.

---

<sup>277</sup> Si veda, art. 15, comma 1 del D. Lgs. n. 218/1997.

<sup>278</sup> Cfr. Borgoglio A., *Mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione e ricorso contro l'atto*, in *il Fisco*, 2013, pt. XXV, pagg. 3881 ss. in commento alla già citata sentenza della Cassazione n. 13750 del 2013, nella quale si specifica che affinché avvenga il perfezionamento sono necessari entrambi gli adempimenti successivi la sottoscrizione, ovvero il pagamento della prima rata entro venti giorni e la presentazione della fideiussione nei successivi dieci giorni dall'avvenuto versamento.

<sup>279</sup> È interessante la fattispecie esaminata da Versigliani M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2012, pt. II, pagg. 159 ss, in cui il contribuente pur non presentando la garanzia, all'epoca obbligatoria, abbia sempre adempiuto puntualmente al proprio obbligo; i giudici (CTR, Puglia, Sez. VIII, 30 settembre 2011, n. 103, in banca dati Fisconline) hanno ritenuto ugualmente valido l'accertamento con adesione, anche per il fatto che l'Ufficio aveva operato in contrasto al principio di collaborazione previsto dalla citata Circolare 65/E del 2001, non invitando il contribuente a sanare la mancanza.

<sup>280</sup> Il verbale dovrà indicare: gli estremi di tempo e di luogo, i nominativi di chi ha presieduto l'adunanza e degli intervenuti ed infine le tematiche discusse in tale sede.

<sup>281</sup> Antico G., *Accertamento con adesione. Il valore delle verbalizzazioni in sede di contraddittorio*, in *il Fisco*, 2004, pt. XXXIV, fasc. n. 1, pagg. 12655.

Comunque sia per effettuare un'attenta analisi nella valutazione degli effetti riconducibili ai verbali, a seguito del mancato perfezionamento, è necessario distinguere due casistiche: una prima, ove l'*iter* dell'accertamento con adesione non è stato preceduto dall'avviso di accertamento ed una seconda in cui la procedura è stata avviata solo successivamente alla notificazione di tale atto; sostanzialmente ci si domanda, a seconda se sia già stato emesso l'atto di accertamento, se i verbali possano essere utilizzati in sede contenziosa o per il successivo accertamento ai sensi dell'art. 43, commi 1 e 2 del D.P.R. n. 600/1972<sup>282</sup>.

Nel caso in cui l'*iter* procedimentale dell'accertamento con adesione sia stato attivato prima della notificazione dell'atto di accertamento, ex artt. 5 e 6, comma 1 del D. Lgs. n. 218/1997, la giurisprudenza<sup>283</sup> ha ritenuto che, per mancanza d'*animus confitendi*, la dichiarazione di un fatto a sé sfavorevole ma favorevole all'altra parte non ha natura confessoria. Invero i fatti emergenti dagli incontri non hanno natura di una dichiarazione di scienza, ma sono strumentali al raggiungimento dello scopo deflativo dell'istituto in esame.

In senso contrario argomenta la prassi<sup>284</sup>, la quale ritiene che le informazioni ottenute durante i suddetti incontri, aventi un riscontro oggettivo, dovranno essere considerate al fine dell'accertamento, o comunque acquisterebbero un valore indiziario<sup>285</sup> non potendo essere trascurate ai fini della verifica<sup>286</sup>. A questo pensiero si ricongiunge autorevole dottrina<sup>287</sup>, la quale ritiene che gli elementi prodotti dal contribuente, siano essi favorevoli o sfavorevoli, dovranno essere sempre considerati, purché fondati.

Si considera corretto che, anche in base ai principi di buona fede e di collaborazione, l'Amministrazione emetta l'avviso di accertamento tenendo conto anche delle valutazioni

---

<sup>282</sup> Cfr. Racanati F., *Accertamento con adesione. Effetti del mancato versamento delle somme*, in il Fisco, 2011, pt. II, fasc. n. 1, pagg. 203 ss.

<sup>283</sup> Cass., Sez. I, 10 luglio 1998, n. 6702, in banca dati Fisconline. Così anche Toto G. S., *Sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione ai sensi del D. L.vo n. 218/97, anche in raffronto alle nuove figure del concordato preventivo (triennale o biennale)*, in Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze, 2004, pt. VI-VII.

<sup>284</sup> D.R.E. Piemonte., nota 7 marzo 2001, prot. n. 18515.

<sup>285</sup> La Suprema Corte con la sentenza Cassazione, Sez. Trib., 25 marzo 2002, n. 4269, in banca dati Fisconline, ha riconosciuto la possibilità al contribuente di fruire delle eventuali dichiarazioni a lui rese da soggetti terzi fuori del giudizio, anche in questo caso non avranno valore probatorio ma meramente indiziario. In senso conforme si veda anche la sentenza Cassazione, Sez. Trib., 6 novembre 2002, n. 15538, in banca dati Fisconline.

<sup>286</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accertamento con adesione, cit.*, pagg. 81 ss.

<sup>287</sup> Magistro L. e Fanelli R., *op. cit.*, pag. 281.

espresse in sede di contraddittorio che hanno portato ad una riduzione della pretesa tributaria nell'atto d'adesione non perfezionato<sup>288</sup>.

Nell'altra eventualità, in cui l'accertamento con adesione è stato attivato solo successivamente la notificazione dell'atto di accertamento, ex art. 6, comma 2 del D. Lgs. n. 218/1997, la giurisprudenza ha ritenuto con la sentenza n. 23812 del 2016<sup>289</sup> che il contraddittorio prodotto in sede d'adesione non permetta di integrare la motivazione del provvedimento originario colmando le eventuali mancanze o vizi. L'Amministrazione potrebbe, o meglio dovrebbe, a fronte di certe e comprovanti spiegazioni fornite dal contribuente a proprio vantaggio operare in autotutela. Purtroppo «la prassi non prevede un utilizzo di routine dell'autotutela parziale»<sup>290</sup> che, se invece una tale impostazione fosse ufficializzata dall'Agenzia mediante una circolare o una risoluzione, permetterebbe una maggior garanzia per il contribuente. In qualunque caso si ritiene che l'accordo possa comunque fornire un supporto probatorio nell'eventualità in cui il contribuente decidesse di avviare il processo<sup>291</sup>. Su quest'ultima possibilità dell'instaurazione del ricorso, si è espressa anche Assonime con la Circolare n. 2 del 1998<sup>292</sup> ritenendo che «in assenza di un atto formale dal quale ne siano desumibili le ragioni, i verbali redatti costituiscono l'unico dato documentale delle motivazioni addotte, dei dati ed elementi rilevanti, nonché dei punti controversi. Ciò induce a ritenere che gli elementi acquisiti durante la fase istruttoria dell'accertamento con adesione risultanti dai predetti verbali, possano essere

---

<sup>288</sup> Tale interpretazione traspare anche nella già citata Circolare 65/E del 2001: «a fronte di esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento: quest'ultimo dovrà comunque tenere conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto».

Cfr. Marchetto R., *Gli accertamenti parametrici nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2010, pt. V, pagg. 1034 ss.

Si veda anche la sentenza CTR, Torino, Sez. XXVI, 1 marzo 2011, n. 21, in banca dati Fisconline, secondo la cui massima «è illegittimo l'avviso di accertamento per il maggior imponibile accertato rispetto a quello oggetto di precedente accertamento con adesione».

<sup>289</sup> Cass., Sez. Trib., 23 novembre 2016, n. 23812, in banca dati Fisconline, commentata da Di Siena M., *(Dis)orientamenti interpretativi sulla motivazione del provvedimento impositivo e sul contraddittorio*, in *Corriere Tributario*, 2017, pt. IX, pagg. 679, l'autore evidenzia che affermare il contrario significherebbe snaturare lo scopo dell'istituto, che non è «quello di consentire all'Ufficio di modificare, né integrare, le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo per il quale è presentata istanza dal contribuente». Infatti il contraddittorio d'adesione, successivo al potere impositivo, differisce nella funzione del contraddittorio endoprocedimentale, anteriore all'esercizio dei poteri autoritativi. Il contraddittorio dell'accertamento con adesione si svolge all'interno di tematiche già individuate, dove la pretesa fiscale e la potenziale disputa processuale sono già delimitate da un precedente atto.

<sup>290</sup> Racanati F., *op. cit.*, pag. 205.

<sup>291</sup> Così, Marelli E., *Note intorno all'atto di accertamento con adesione carente di forma o sottoscrizione*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, pt. VI, pag. 1216.

<sup>292</sup> Circolare, 19 gennaio 1998, n. 2.

validamente utilizzati anche nell'eventuale fase del contenzioso».

Concludendo quindi si può ritenere che le dichiarazioni rese in sede di contraddittorio per l'adesione possano assumere un valore solo meramente indiziario e non sono idonee a valere come piena prova dei fatti, se non supportate e confermate da idonea documentazione<sup>293</sup>. D'altro canto una conclusione contraria a questa indurrebbe il contribuente a comportarsi cautamente in sede di contraddittorio riducendo notevolmente lo scambio d'informazioni necessarie per giungere ad una più corretta e veritiera rideterminazione dell'imposta accertata.

### **3.2.1. Le conseguenze del mancato versamento delle somme dovute o il ritardo nell'eseguire il pagamento**

Il mancato versamento delle somme dovute o il ritardo nell'effettuazione di queste fa venir meno il perfezionamento dell'atto d'adesione, per il quale, come già evidenziato<sup>294</sup>, deve essere effettuato il pagamento dell'intero importo definito o della prima rata entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto.

È una conseguenza nota e consolidata che il mancato versamento di quanto dovuto determini l'iscrizione a ruolo delle somme iscritte nell'atto di accertamento o l'emissione di quest'ultimo nel caso in cui non fosse già stato notificato<sup>295</sup>. Diverso è il caso in cui il pagamento sia effettuato con un modesto ritardo o con un lieve inadempimento<sup>296</sup>, permettendo comunque la produzione degli effetti giuridici previsti

---

<sup>293</sup> Cfr. Antico G., *op. cit.*, pagg. 12655 ss.

<sup>294</sup> Si veda par. 3.1.

<sup>295</sup> Sia la dottrina che la giurisprudenza ritengono infatti che in questa eventualità venga meno l'accordo sottoscritto dalle parti. Per la prima si veda: Gallo F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela*, a cura di Poggioli, 2007, Padova, pag. 72, il quale fa derivare dalla natura pubblicista dell'atto di adesione il venir meno degli effetti a seguito del mancato pagamento; così anche Stevanato D., *Inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento dopo la firma del "concordato"*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2009, pagg. 887 ss., il quale ritiene infatti che in tale eventualità decada la ragione d'interesse pubblico e il correlativo effetto premiale per il privato.

Cfr. Miccinesi M., *op. cit.*, pag. 15.

Per quanto attiene la giurisprudenza si segnalano invece le seguenti sentenze: Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2012, n. 8628; Cass., Sez. V, 31 maggio 2013, n. 13750; CTR, Lazio, Sez. XX, 5 dicembre 2011, n. 160 Fisconline e CTP, Vercelli, Sez. II, 15 aprile 2010, n. 25, tutte in banca dati Fisconline.

<sup>296</sup> L'articolo 3 del D. Lgs. n. 159/2015 ha introdotto il nuovo art. 15 *ter* nel D.P.R. n. 602/1973, prevedendo che i ritardi di breve durata o gli errori nei versamenti di limitata entità non escludono il perfezionamento degli istituti definitivi o dal beneficio di rateazione. Tale disposizione ha individuato in modo oggettivo il modesto ritardo ed il lieve inadempimento:

- ritardo nel versamento della prima rata non superiore a sette giorni
- ritardo nel versamento delle rate successive alla prima contenuto nella scadenza della rata successiva
- versamento carente in misura inferiore al 3% e comunque per un importo non superiore a diecimila euro.

dall'istituto in esame.

La questione inerente il pagamento oltre i venti giorni è tutt'ora dubbia, anche per il fatto che le eventuali conseguenze non sono state espressamente richiamate dal Legislatore, infatti la giurisprudenza di legittimità<sup>297</sup> e quella di merito<sup>298</sup> non assumono un indirizzo univoco e consolidato, nemmeno all'interno delle stesse. Così, come evidenziato dalla dottrina<sup>299</sup>, «esiste quindi una *vacatio* normativa che penalizza il contribuente a vantaggio dell'Ufficio», poiché quest'ultimo potrà considerare nullo il pagamento effettuato oltre i termini e riattivare l'accertamento originario, come traspare dalla citata Circolare n. 65/E del 2001, la quale specifica inoltre che il versamento a seguito della sottoscrizione «non è un obbligo di legge, bensì un onere»<sup>300</sup>. Il fatto che il mancato perfezionamento ponga nel nulla l'accordo sottoscritto limita l'istituto in questione poiché l'Ufficio, disconoscendo i pagamenti effettuati dal contribuente e procedendo con l'iscrizione a ruolo, determina un potenziale incremento del contenzioso giudiziale. Anzi, la maggior parte delle volte, il contribuente non avrà nemmeno la possibilità di far valere le proprie ragioni davanti al giudice, poiché i termini per

---

Inizialmente, prima dell'introduzione di questa norma, gli Uffici potevano operare con discrezionalità nel valutare se l'inadempimento fosse da considerarsi lieve in base a criteri di economicità, ed in tal caso procedere ad invitare il contribuente a sanare la mancanza.

<sup>297</sup> Cfr. Cassazione, Sez. Trib., 30 aprile 2009, n. 10086, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. Trib., 25 marzo 2011, n. 6905, in banca dati Fisconline. Tali sentenze ritengono intoccabile l'accordo con adesione sottoscritto da entrambe le parti e, nel caso in cui il pagamento sia effettuato con lieve ritardo, gli effetti sono fatti salvi. *Contra* la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 18 dicembre 2009, n. 26681, in banca dati Fisconline, la cui massima si esprime: «La sottoscrizione dell'accertamento con adesione non è di per sé sufficiente al perfezionamento dell'*iter* dovendosi contemplare nella formazione progressiva della fattispecie anche il rilascio e la consegna della fideiussione oltre al versamento delle somme dovute (la prima rata, laddove il contribuente abbia optato per la rateazione)».

La prima di queste sentenze è esaminata attentamente da Marello E., *Il "perfezionamento" dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giurisprudenza Italiana*, 2010, pagg. 1214 ss., il quale evidenzia come la Suprema Corte in questione diversifichi il significato "conclusione", utilizzata nel senso di formazione del consenso tra le parti, e perfezionamento, nel senso di adempimento alle obbligazioni sorte dall'accordo stesso. Ma l'autore non ritiene tale interpretazione compatibile con la disposizione normativa del D. Lgs. n. 218/1997, infatti come specificato nell'art. 9 «il precedente accordo perde efficacia solo con il perfezionamento» risulta quindi arduo ricollegare l'interpretazione della Cassazione a tale dettato, poiché significherebbe individuare una diversa soglia di perfezionamento.

<sup>298</sup> Si veda, CTP, Messina, Sez. XII, 9 febbraio 2012, n. 85, in banca dati Fisconline, nella quale il giudice ha ritenuto che l'accordo con adesione sottoscritto abbia comunque una qualche valenza, in quanto il mancato versamento non può porre nel nulla tale accordo. *Contra*, la sentenza della CTP, Messina, Sez. III, 17 marzo 2013, n. 265, in banca dati Fisconline, si è espressa ritenendo che il perfezionamento possa avvenire qualora il ritardo sia lieve, ma tre mesi, nella fattispecie *de quo*, sono eccessivi.

<sup>299</sup> Ferlazzo Natoli L. e Montesano P., *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione e gli effetti del ritardo del versamento delle somme concordate*, in *Bollettino Tributario*, 2013, parte XXII, pag. 1623.

<sup>300</sup> Circolare, 27 giugno 2001, n. 65/E. Cfr. D.R.E. Campania, 15 settembre 2000, c. prot. n. 34414 e D.R.E. Piemonte, nota 7 marzo 2001, prot. n. 18515, le quali non riconoscono alcuna possibilità di sanatoria nel caso in cui si verifichi il mancato pagamento.

L'impugnazione dell'originario atto saranno quasi sempre ampiamente decaduti.

Altro dubbio che sorge è, nonostante le incertezze sopra esposte, la valenza da attribuire all'accordo non perfezionato a causa del mancato, tardivo o parziale adempimento. La perplessità deriva dalla tipologia d'inquadramento per la quale si propende, ovvero se ci si pone all'interno della concezione accertativa o compositiva<sup>301</sup>. La prima di queste ritiene che l'accordo non perfezionato produca comunque l'effetto di accertamento e che quindi l'invalidità operi solamente sulla decurtazione della sanzione<sup>302</sup>. Le diverse tesi secondo le quali l'Ufficio può procedere a rideterminare la pretesa erariale sono: l'esercizio dell'autotutela, in base alla quale esso esegue direttamente l'iscrizione a ruolo oppure emette un atto di accertamento.

Stando invece a quanto ritengono i sostenitori della concezione compositiva il versamento delle somme dovute è un elemento essenziale costitutivo della fattispecie e quindi in mancanza di questo non si controverte sull'invalidità, bensì si tratta di un problema d'inesistenza, perciò riassume valore l'originaria pretesa e permette però all'Ufficio di allinearla ai contenuti dell'atto dell'adesione<sup>303</sup>.

Parte della dottrina<sup>304</sup> ritiene che, ai sensi degli artt. 6, 8 e 9 del D. Lgs. n. 218/1997, «in carenza di versamento, riprenda vita il precedente atto (come negli altri casi in cui il procedimento non si conclude), poiché la normativa ricollega chiaramente la perdita di efficacia del precedente atto all'avvenuto versamento». Questo si verifica ovviamente nel caso in cui l'atto di accertamento sia già stato emesso e notificato, diversamente l'Amministrazione può emettere un avviso di accertamento fondato sugli elementi emersi nel concordato, così si esprime anche la giurisprudenza di merito<sup>305</sup>.

È difficile ritenere che il mancato perfezionamento, dovuto agli obblighi non assolti dal contribuente, permetta a quest'ultimo di porre nel nulla l'intero accordo e l'intero *inter* accertativo conclusosi positivamente. In qualunque caso l'ufficio non può procedere

---

<sup>301</sup> Cfr. Versiglioni M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, cit., pagg. 164 ss.

<sup>302</sup> Cfr. La Rosa S., *op. cit.*, pagg. 430 ss.

<sup>303</sup> Cfr. Russo A., *Mancato versamento delle somme a seguito di adesione e successiva notifica dell'avviso di accertamento*, cit., pagg. 2980 ss., il quale ritiene che solamente mediante un'impostazione transattiva dell'istituto potrebbe giustificare il fatto che, in caso di mancato adempimento del contribuente, l'accordo non venga meno ed al Fisco permanga la possibilità di allineare la pretesa ai contenuti dell'atto dell'adesione, proprio come in ambito civilistico. Specifica inoltre che si tratterebbe di una transazione "conservativa" e non "novativa", la prima è caratterizzata dall'assenza di una totale sostituzione delle obbligazioni preesistenti.

<sup>304</sup> Marellò E., *op. cit.*, pag. 1216.

<sup>305</sup> CTP, Vercelli, Sez. I, 9 marzo 2009, n. 14, in banca dati Fisconline.

con l'iscrizione a ruolo delle somme contenute nell'atto di adesione in quanto questo non possiede valenza di riscossione coattiva essendo privo di un titolo idoneo d'esecuzione dello stesso.

Va evidenziato che in caso di rateazione dovrà essere versata unicamente la prima rata entro venti giorni, il mancato pagamento delle rate successive alla prima non determina il venir meno dell'accertamento con adesione, bensì costituisce una violazione punibile ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, che comporta l'integrazione di una sanzione pari al trenta per cento dell'importo non versato<sup>306</sup>.

Nonostante la maggior parte della giurisprudenza e della dottrina ritenga che l'accertamento con adesione non perfezionato a causa del mancato versamento non permetta di fruire dei vantaggi premiali, tuttavia i recenti sviluppi normativi hanno disciplinato e regolarizzato il lieve inadempimento e quindi, in tal caso, l'atto di adesione si perfeziona ugualmente producendo gli effetti ivi previsti.

Il concetto di lieve inadempimento è stato introdotto con l'art. 3 del D. Lgs. n. 159/2015 che ha introdotto l'art. 15 *ter* nel D.P.R. n. 602/1973<sup>307</sup>, prevedendo che qualora il versamento della rata o dell'intero importo differisca da quanto effettivamente dovuto per un'entità inferiore al tre per cento e comunque a diecimila euro si verifica lieve inadempimento. La disposizione prevede inoltre, in alternativa alla precedente forma d'inadempimento, una tolleranza per i pagamenti effettuati dal contribuente con esigui ritardi. L'importo risultante da quanto dovuto e quanto versato sarà ovviamente iscritto a ruolo e assoggettato ai rispettivi interessi e sanzioni. Invero, già precedentemente all'introduzione del lieve adempimento, la prassi tendeva ad effettuare una valutazione sull'entità d'inadempimento, come si legge dalla Circolare 2 agosto 2013, n. 27/E: «se il contribuente intende beneficiare della possibilità offerta dall'art. 15 del D. Lgs. n. 218 del 1997<sup>308</sup>, ma incorre in un errore materiale o di calcolo nel versamento delle somme dovute, si è dell'avviso che l'acquiescenza possa ritenersi validamente perfezionata, purché la differenza tra quanto dovuto e quanto pagato sia di lieve entità, tale da non

---

<sup>306</sup> Si veda, L. E., *Accertamento con adesione: Ritardi nei pagamenti delle rate. Ravvedimento operoso*, in il Fisco 2004, pt. XXVI, fasc. n. 1, pagg. 4078 ss.

<sup>307</sup> Il lieve inadempimento è stato introdotto dall'art. 3 del D. Lgs. n. 159/2015, introducendo l'art. 15 *ter* del D.P.R. n. 602/1973; prima di questa introduzione il contribuente, che non rispettava gli importi o le scadenze, perdeva la possibilità di adempiere ratealmente al proprio debito tributario.

<sup>308</sup> Trattasi dell'acquiescenza, ovvero se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a presentare istanza di accertamento con adesione, beneficia di una riduzione ad un terzo delle sanzioni.

configurare atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione dell'accertamento». Vi era quindi un certo margine di discrezionalità per il funzionario nel determinare se il comportamento tenuto dal contribuente era totalmente omissivo o se poteva essere considerato un inadempimento di lieve entità.

Non mancano criticità nemmeno a questa nuova disciplina considerata da parte della dottrina<sup>309</sup> eccessivamente rigida, in quanto non permette di operare con quella flessibilità che era prevista dalla Circolare n. 27/E del 2013 e quindi d'effettuare una valutazione specifica per ogni singolo caso, ad esempio qualora si verificasse un'eccessiva sproporzionalità tra l'inadempimento e le conseguenti sanzioni. Tale dottrina ritiene infatti che sarebbe stato più opportuno e corretto, al fine di evitare questo squilibrio, completare la norma in via più minuziosa, prevedendo in ogni caso l'esclusione di decadenza qualora l'importo complessivamente omesso non superi i trenta euro.

Successivamente la citata Circolare n. 17/E del 2016, per le disposizioni dell'accertamento con adesione, ha specificato che, a seguito del D. Lgs. n. 159/2015, l'adempimento è considerato nei termini se questo avviene con un ritardo non superiore a sette giorni mentre in riferimento all'entità, come già detto, non deve superare il tre per cento o comunque i diecimila euro, diversamente l'accordo non si perfeziona; per le rate successive alla prima si considera tempestiva se il pagamento è effettuato entro il termine per il versamento della rata successiva.

Sostanzialmente quindi, prima della esplicita disposizione in merito a lieve inadempimento, si poteva verificare il mancato perfezionamento in base ad una valutazione posta in essere dall'Ufficio sul «permanere o meno dell'interesse pubblico, attuale e concreto, al perfezionamento della definizione concordata»<sup>310</sup>. Già la Circolare, D.R.E. Lombardia, 4 aprile 2001, n. 11/E, richiamata anche dalla Circolare n. 65/E del

---

<sup>309</sup> Si veda, per una riflessione più approfondita sul punto, Branca A., *La nuova tollerabilità del «lieve inadempimento»*, il quale, tra l'altro, riporta il seguente esempio in merito all'eccessiva rigidità della nuova disposizione sul lieve inadempimento: Il contribuente versa tardivamente l'IRPEF risultante dalla sua dichiarazione dei redditi e riceve per questo un avviso bonario contenente la sola liquidazione delle sanzioni (pari al dieci per cento della somma versata tardivamente) ed interessi. Si ipotizza una somma complessiva di mille euro da versare in otto rate da centoventicinque euro l'una. Ipotizzando che il contribuente abbia sempre provveduto a pagare tutte le rate puntualmente, ma per errore la prima di queste differisce in difetto di cinque euro. In tal caso il contribuente decade dal beneficio di rateazione poiché quei cinque euro corrispondono al quattro per cento della rata dovuta, quindi oltre il limite previsto per il lieve inadempimento, con contestuale aumento della sanzione al trenta per cento. Concludendo il contribuente a causa di un'omissione di cinque euro, dovrà pagarne quasi duemila in più se si considerano anche gli interessi per la ritardata iscrizione a ruolo, l'aggio dovuto all'agente di riscossione, nonché le spese di notifica della cartella.

<sup>310</sup> Versigliani M., *Accertamento con adesione*, cit., pag. 92.

2001, prevedeva che nel caso in cui l'Amministrazione avesse ancora interesse a perfezionare l'accordo, doveva immediatamente invitare il contribuente a sanare l'irregolarità nel termine di dieci giorni. Attualmente, invece, l'operare discrezionale del funzionario è venuto meno essendo previsti elementi quantitativi definiti per individuare i limiti entro i quali il vizio temporale o quantitativo può essere considerato di lieve entità.

### **3.3. Il perfezionamento viziato**

Il perfezionamento dell'accordo per l'accertamento con adesione deve contenere determinati requisiti essenziali, tra cui ad esempio la motivazione, che svolge una funzione non tanto di tutela del contribuente, quanto di permettere una verifica *ex post* del corretto agire dell'Ufficio nell'assolvere l'interesse pubblico. Altro requisito è la sottoscrizione per individuare l'effettiva volontà delle parti ad aderire all'accordo. Entrambi gli adempimenti sono previsti dall'art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997<sup>311</sup>, la cui omissione determina l'invalidità.

Prima di procedere nell'analisi è necessario introdurre la generale disciplina dell'invalidità dell'atto amministrativo, per lo meno i suoi lineamenti generali. Nel diritto amministrativo la regola generale dell'invalidità è l'annullabilità dell'atto, infatti, la L. 11 febbraio 2005, n. 15 individua in via positiva le cause di nullità del provvedimento amministrativo. Potrebbe verificarsi anche la c.d. invalidità derivata, ovvero «una conseguenza tipica del collegamento fra più atti sussistente all'interno della sequenza procedimentale che porta all'emanazione del provvedimento»<sup>312</sup>: secondo tale principio di derivazione quindi sulla determinazione autoritativa finale si ripercuoterebbero tutti i vizi della procedura amministrativa<sup>313</sup>.

I vizi riscontrati nell'accertamento con adesione precedente al D. Lgs. n. 218/1997 assumevano un valore differente a seconda che si privilegiasse un'impostazione contrattualistica o unilaterale dell'atto. Così anche con la disciplina a regime i dubbi non si sono completamente risolti, in quanto né la legge né il regolamento d'attuazione

---

<sup>311</sup> Il comma 1, art. 7 del D. Lgs. n. 218/1997 prevede: «L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'Ufficio o dal suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale».

<sup>312</sup> Gobbi C., *Accertamento tributario illegittimo e diritto al risarcimento del danno*, 2013, Giuffrè, Milano, pag. 38.

<sup>313</sup> Per un approfondimento più dettagliato sull'invalidità si veda *Ivi*, pagg. 13 ss.

dispongono l'eventualità del vizio: la soluzione deve essere ricercata in via interpretativa. Difatti i sostenitori della concezione contrattuale<sup>314</sup> ritengono impugnabile l'accertamento con adesione anche per vizi desumibili dalle norme civilistiche sul contratto, potendo proporre l'impugnazione anche in via incidentale da parte del contribuente per la restituzione dell'indebito, o dell'Amministrazione, resistendo all'eventuale ricorso proposto contro l'accordo. Diversamente chi predilige la concezione accertativa<sup>315</sup> considera la definizione in adesione alla pari dell'atto impositivo non impugnato nei termini, valutando l'autotutela come unica soluzione. Infine la concezione compositiva scompone l'accordo tributario in due fattori, distinguendo l'elemento formale, avente natura pubblicistica, e l'elemento sostanziale, avente natura negoziale compositiva, al quale sarebbero quindi applicabili le disposizioni civilistiche<sup>316</sup>.

A primo avviso non sembra possibile impugnare, modificabile o integrabile l'accertamento con adesione, come disposto nel comma 4, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997. La *ratio* del Legislatore è quella di limitare al massimo i potenziali ostacoli che possano rallentare una veloce e stabile definizione del rapporto, come strumentali ed arbitrari ripensamenti successivi alla manifestazione di volontà. Sembra però irragionevole che si prevarichino quei diritti d'azione che l'ordinamento valorizza a tal punto da conferire ad essi la forza di sovvertire il giudicato. Infatti limitare in modo assoluto il diritto alla difesa, non permettendo di invocare la nullità o l'annullabilità contro un atto a carattere consensuale e non autoritario viziato nella legittimità, sembrerebbe indurre ad una compressione dell'art. 24 Cost.<sup>317</sup> e quindi apparire incostituzionale. Non può essere assente uno strumento di reazione rispetto ad attestazioni, sì certe *ex ante*, ma inaccettabili all'ordinamento poiché rilevatesi ingiuste *ex post*<sup>318</sup>.

---

<sup>314</sup> Cfr. Batistoni Ferrara F., voce *Accertamento con adesione*, cit., pag. 31 e Russo P., Manuale di diritto tributario. Parte generale, cit., pag. 335.

<sup>315</sup> Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit., pag. 22, Marello E., voce *Concordato tributario*, cit., pag. 1134.

<sup>316</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Treccani.it "diritto online", 2015, pagg. 11 ss.

<sup>317</sup> Art. 24 Costituzione: «Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.»

<sup>318</sup> Cfr. Consolazio M. L., *L'accertamento con adesione del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pt. I, pagg. 77 ss. e Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 405.

Infatti nell'eventualità in cui l'accordo presenti un vizio per evidente fraintendimento dei fatti o ingente errore di diritto, limitare la possibilità di far valere la nullità o annullabilità dell'atto, risulta difficilmente condivisibile, anche considerando lo scopo dell'istituto in questione. Non è infatti da escludersi la possibilità che il contribuente concluda un accordo che rispecchi una capacità contributiva maggiore di quella effettiva. Si ricorda infatti che l'obbligo di versamento sorge a seguito della capacità contributiva e della nascita di un'obbligazione erariale per aver soddisfatto un qualche presupposto tributario all'imposizione.

La soluzione ai vizi sostanziali viene individuata da parte della dottrina<sup>319</sup> che ritiene non convincente l'impostazione di escludere *tout court* l'eventuale revoca dell'accordo perfezionato, superando gli eventuali vizi mediante l'utilizzo dell'autotutela da parte dell'Amministrazione, ponendo in essere quindi l'annullamento o la revoca dell'atto: potere che può essere esercitato sia in pendenza di giudizio sia di non impugnabilità<sup>320</sup>. Il contribuente potrebbe quindi presentare istanza di autotutela il cui esito, in caso di accoglimento, si può scindere in due ipotesi: l'annullamento dell'atto ed in tal caso, se era già stato notificato l'atto di accertamento, quest'ultimo riassume valenza giuridica solamente se si fonda su aspetti differenti da quelli censurati dalla parte; oppure

---

<sup>319</sup> Manoni E., *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato*, in *il Fisco*, 2015, pt. XI, pagg. 1019 ss., Stipo M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex. D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica, cit.*, pagg. 1231 ss., Antico G., *D.lgs. n. 218/1997: osservazioni sulla revocabilità in autotutela dell'atto di adesione redatto. La pronuncia della corte di cassazione a Sezioni Unite*, in *il Fisco*, 2006, pt. X., fasc. n. 1, pagg. 1497 ss. e Quatraro D. e Quatraro M., *Osservazioni in tema di revocabilità dell'accertamento con adesione ex Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218*, in *Bollettino Tributario*, 2005, pt. XIV, pagg. 1099 ss. La conclusione a cui giungono questi autori è condivisibile solamente se si propende per la teoria consensuale non contrattuale dell'accertamento con adesione.

<sup>320</sup> Così traspare dall'art. 2 *quater* del D. L. 30 settembre 1994, n. 564. L'istituto dell'autotutela, come l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, nasce come prerogativa per ridurre i costi legati al contenzioso e migliorare il rapporto di collaborazione tra contribuente e Fisco.

Inoltre dalla lettura del regolamento ministeriale, D. M. 11 febbraio 1997, si legge: «L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- a) errore di persona;
- b) evidente errore logico o di calcolo;
- c) errore sul presupposto dell'imposta;
- d) doppia imposizione;
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

L'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato, tuttavia qualora l'errore sia palese e l'Amministrazione rimanga inerme può intervenire l'organo sovraordinato.

L'amministrazione può attivarsi riformando l'atto presentando un contenuto differente, ma mantenendone la struttura. L'istanza del contribuente può sfociare anche in un diniego espresso o tacito ed in tal caso non è certa la possibilità d'impugnare tale atto<sup>321</sup>. Comunque sia anche qualora si prediliga l'impugnabilità del diniego di autotutela, il giudice può valutare solamente i profili attinenti alla legittimità della condotta dell'Ufficio<sup>322</sup>. In questo indirizzo dottrinale si ritiene quindi che il contribuente in presenza di vizi sostanziali e/o formali dell'atto di adesione possa avvalersi dell'istituto dell'autotutela e di richiedere a rimborso l'indebito versamento<sup>323</sup>.

In dottrina<sup>324</sup> vi è chi ricerca una sorta di parallelismo tra la ritrattabilità della dichiarazione e la revocabilità dell'accertamento con adesione. Indiscussa è la possibilità per il contribuente di ritrattare la dichiarazione fiscale, essendo questa una dichiarazione di scienza e non di verità, come affermato dalla giurisprudenza<sup>325</sup>: infatti essa «non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'*iter* procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione». Lo stesso accertamento con adesione si perfeziona attraverso una dichiarazione di volontà delle parti, poiché non è certo a priori che questa costituisca la reale capacità contributiva del soggetto passivo, anch'essa può risultare solo successivamente viziata gravemente da errori, come per la dichiarazione fiscale.

È evidente, dopo aver percorso questo *excursus* logico, che nonostante il divieto di impugnazione sancito nel comma 3, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997, pur rimanendo tale,

---

<sup>321</sup>Per la giurisprudenza che ritiene non impugnabile il diniego di autotutela, si veda: Cassazione, Sez. Unite, 16 febbraio 2009, n. 3698, in banca dati Fisconline, Cassazione, Sez. Trib., 1 dicembre 2004, n. 22564, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. Trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in banca dati Fisconline. *Contra*, Cassazione, Sez. Trib., Ord. 3 luglio 2012, n. 11127, in banca dati Fisconline, Cassazione, Sez. Unite, 23 aprile 2009, n. 9669, in banca dati Fisconline, Cassazione, Sez. Unite, 27 marzo 2007, n. 7388, in banca dati Fisconline, Cassazione, Sez. Unite, 10 agosto 2005, n. 16776, in banca dati Fisconline, CTR, Toscana, Sez., 21 febbraio 2014, n. 343, in banca dati Fisconline e CTP, Reggio Emilia, Sez. I, 18 dicembre 2008, n. 223, in banca dati Fisconline.

<sup>322</sup>Cfr. Cassazione, Sez. Trib., Ord. 3 luglio 2012, n. 11127, in banca dati Fisconline, Cass., Sez. Trib., 29 dicembre 2010, n. 26313, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. Unite, 27 marzo 2007, n. 7388, in banca dati Fisconline.

<sup>323</sup> Si veda, Manoni E., *op. cit.*, pagg. 1025 ss. Cfr. Antico G., *D.lgs. n. 218/1997. Accertamento con adesione: Annullabilità in autotutela di un atto di adesione*, in il Fisco, 2004, pt. XXII, fasc. n. 1, pagg. 3340 ss.

<sup>324</sup> Quatraro D. e Quatraro M., *op. cit.*, pagg. 1104 ss.

<sup>325</sup> Così, la sentenza della Cassazione Cass., Sez. Unite, 25 ottobre 2002, n. 15063, in banca dati Fisconline, la quale ritiene che, come l'Amministrazione può in ogni caso accertare redditi imponibili non dichiarati dal contribuente, così quest'ultimo ha la possibilità di dimostrare eventuali presupposti d'imposta erroneamente dichiarati.

questo non preclude totalmente un ricorso avverso al diniego esplicito o tacito alla richiesta di rimborso delle imposte indebitamente versate.

Secondo altra parte della dottrina<sup>326</sup> non è possibile procedere all'annullamento d'Ufficio dell'atto, bensì ad un «mutamento del contenuto del precedente accertamento con adesione» effettuando una sorta di accordo di secondo grado volto a sanare le incongruenze del precedente.

È evidente quindi che vi è un prevalere di opinioni nel ritenere l'accertamento con adesione modificabile, nonostante il dettato normativo sembri vietare qualunque ritrattamento dell'accordo. Invero, affermare il contrario rende arduo concepire le ragioni per cui «essendo prevista, dall'art. 2, comma 4, del D. Lgs. n. 218/1997, solo la possibilità dell'ulteriore accertamento in presenza di situazioni ben determinante, non vi è lo spazio per un eventuale riesame dell'accertamento in considerazione della sua natura giuridica di accordo, anche se non di contratto e della non manifesta previsione di tale possibilità»<sup>327</sup>. Nel caso l'atto si riferisca all'adesione al Processo Verbale di Constatazione, si ricorda non più possibile in quanto abrogato, anche in tal caso si potrebbero ravvisare errori in fase di liquidazione del tributo da parte dell'Amministrazione. Pure in questa situazione, escludere l'impugnabilità dell'atto, contrasterebbe con i principi generali alla base del sistema processuale, nonché con la tendenza della Suprema Corte ad ampliare il campo d'applicazione del giudizio tributario<sup>328</sup>.

In ogni caso una volta perfezionato l'atto, *ex art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997*, tutti gli atti antecedenti «sono inefficaci e privi di valore: se così non fosse, qualsiasi presunta illegittimità potrebbe *riaprire* l'adesione, facendo venir meno la caratteristica peculiare dell'istituto»<sup>329</sup>, stabilità e certezza.

La giurisprudenza<sup>330</sup> non appare così allineata alla possibilità individuata dalla

---

<sup>326</sup> Stipo M., *op. cit.*, pagg. 1274 ss., tale conclusione è dovuta anche al fatto che respinge sia la teoria contrattualistica sia quella unilateralista, ma individua l'istituto in questione, come detto nel primo capitolo, in un accordo consensuale non contrattuale.

<sup>327</sup> Ardito F., *La revocabilità dell'accertamento con adesione del contribuente*, in Bollettino Tributario, 2005, pt. XXIII, pag. 1839.

<sup>328</sup> L'analisi su quest'istituto è sicuramente poco dettagliata, poiché trattasi di una disposizione abrogata, in ogni caso per maggiori approfondimenti si rinvia allo scritto di autorevole dottrina Sepio G., *Adesione al processo verbale di constatazione e impugnabilità del successivo atto di definizione*, in il Fisco, 2014, pt. XXII, pagg. 2154 ss.

<sup>329</sup> Antico G., *op. cit.*, pag. 3347.

<sup>330</sup> Cassazione, Sez. Unite, 13 luglio 2005, n. 14697, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10800, in banca dati Fisconline; *contra* Cassazione, Sez. Trib., 18 marzo 2002, n. 3932, in

dottrina di revocare l'atto di adesione mediante l'istituto dell'autotutela. Spesso infatti i giudici richiamano il divieto di modificabilità, impugnabilità o integrabilità prevista dal dettato normativo, ma ugualmente la maggior parte della Suprema Corte ha fatto propria la tesi della revocabilità dell'accertamento con adesione, sostenendo che «il criterio dell'irrevocabilità, proprio di ogni normativa premiale, va necessariamente coordinato con i principi dell'autotutela»<sup>331</sup>.

Qualora l'Amministrazione provveda alla revoca dell'accertamento con adesione, la Cassazione ha ritenuto impugnabile tale atto, assimilandolo ad un atto che nega l'autotutela richiesta dal contribuente<sup>332</sup>.

È doveroso proseguire l'analisi nell'eventualità in cui il perfezionamento dell'accertamento con adesione presenti vizi anche nella sottoscrizione, infatti l'atto deve essere sempre redatto mediante la forma scritta, richiesta *ab substantiam* in quanto atto amministrativo, ed essere sottoscritto da entrambe le parti o dagli eventuali delegati a norma di legge. L'assenza di una delle due firme ne determina l'invalidità, come è stato confermato in giurisprudenza<sup>333</sup>.

Per quanto attiene la delega del contribuente alla sottoscrizione, questa può essere conferita anche ad «un professionista (in virtù di delega del contribuente) iscritto ad un albo professionale diverso da quelli previsti dall'art. 12 D. Lgs. n. 546/1992».<sup>334</sup> I giudici<sup>335</sup> hanno specificato che l'attività extraprocessuale di rappresentanza e di assistenza è effettuabile da qualunque soggetto, anche sprovvisto di un'iscrizione ad un albo professionale<sup>336</sup>.

---

banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. Trib., 6 ottobre 2010, n. 20732, in banca dati Fisconline.

Si veda anche la recente sentenza CTP, Novara, 2 marzo 2017, n. 45/1/17 in banca dati Fisconline, secondo la quale il contribuente che sottoscrive l'atto di accertamento con adesione non può più compiere alcun ripensamento. Quindi l'atto non è impugnabile anche qualora gli importi non siano pagati, così come previsto dall'art. 2, comma 3 del D. Lgs. n. 218/1997.

<sup>331</sup> Antico G., *D.lgs. n. 218/1997: osservazioni sulla revocabilità in autotutela dell'atto di adesione redatto. La pronuncia della corte di cassazione a Sezioni Unite*, cit., pag. 1500.

<sup>332</sup> Si veda, Sandullo L., *Per una necessaria delimitazione della giurisdizione tributaria*, in *il Fisco*, 2007, pt. X, pag. 1453. Cfr. la sentenza della Cassazione, Sez. Unite, 26 marzo 1999, n. 185, in banca dati Fisconline.

<sup>333</sup> Cassazione, Sez. Trib., 28 giugno 2006, n. 14945, in banca dati Fisconline.

<sup>334</sup> Russo A., *L'ampia possibilità di rappresentanza del contribuente innanzi agli Uffici finanziari*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXXV, pagg. 3476 ss.

<sup>335</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 16 luglio 2014, n. 16222, in banca dati Fisconline.

<sup>336</sup> Russo A., *op. cit.*, pag. 3479 precisa che qualora la procura non sia data al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche, [...] la rappresentanza dei non iscritti negli albi suindicati, indubbiamente possibile (come affermato dalla corte) in favore del contribuente, è resa operativa [...] da procura autenticata a mezzo delle altre forme di legge (ad esempio autenticazione notarile)».

Nel caso in cui il documento non sia stato sottoscritto ed il contribuente ne contesti il vizio prima del versamento, è evidente che l'accordo non è da considerarsi perfezionato in quanto non si è in grado di individuare se il contribuente abbia espresso effettivamente la sua volontà di aderire alla nuova rideterminazione dell'imposta in essa contenuta, mancando un segno univoco della riferibilità al contribuente.

Diversamente appare invece il caso in cui il contribuente, pur non avendo sottoscritto l'atto, provveda al versamento di quanto dovuto nei termini previsti dalla disposizione in questione. In tal caso è possibile individuare la reale volontà del contribuente a perfezionare l'accordo, o meglio non è controvertibile l'ascrivibilità dell'atto al contribuente, poiché il pagamento ha il proprio titolo nell'atto stesso. L'amministrazione potrà comunque invitare il contribuente a sanare il vizio, così come avviene per la dichiarazione dei redditi, *ex art. 1, comma 3 del D.P.R. n. 322/1998*, che individua il medesimo vizio.

L'atto può essere sottoscritto anche da un funzionario delegato, soggetto diverso dal Direttore, in tal caso nell'accordo devono essere riportati gli estremi identificativi della delega o comunque questa va allegata all'avviso d'accertamento.

Nel caso sussista un vizio della sottoscrizione dovuta alla mancanza di firma dell'Ufficio o l'accordo sia stato sottoscritto da un funzionario sprovvisto della condizione di legittimità ed il contribuente provveda ugualmente al versamento del *quantum debeatur*, questo potrebbe avere effetti differenti a seconda di quale teoria dell'invalidità si vada ad applicare. Se si prediligono le teorie duali dei vizi, come coesistenza ordinamentale di nullità e annullabilità, il pagamento non è in grado di sanare l'atto poiché questo è nullo *ab origine*: al soggetto spetta quindi il rimborso di quanto pagato e la possibilità di impugnare l'atto, se ancora nei termini. Di contro, nel caso si attui un'interpretazione strettamente letterale dell'art. 61 del D.P.R. n. 600/1973<sup>337</sup>, teorie moniste dell'invalidità, il vizio di sottoscrizione dev'essere rilevato entro il termine di decadenza per l'impugnazione: risulta in questo caso possibile consolidare gli effetti dell'accertamento con adesione carente di sottoscrizione<sup>338</sup>.

---

<sup>337</sup> Art. 61 del D.P.R. n. 600/1973: «Il contribuente può ricorrere contro gli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 e del terzo comma dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado. [...].»

<sup>338</sup> Si veda, Marelli E., *Note intorno all'atto di accertamento con adesione carente di forma o sottoscrizione*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, pt. VI, pagg. 2115 ss.

Dalla lettura del D. Lgs. n. 218/1997 manca un qualsiasi riferimento ai rimedi che possono essere posti in essere nel caso si verifichi un qualsiasi vizio della procedura, gran parte della dottrina è intervenuta sulla questione ricercando una possibile soluzione nell'autotutela, comunque sia si ritiene che «gli eventuali vizi possono essere fatti valere in via incidentale dinanzi al giudice competente: vuoi per iniziativa del contribuente, il quale agisca in ripetizione delle somme corrisposte sulla base della definizione concordataria sul presupposto della sua illegittimità; vuoi per iniziativa dell'ufficio finanziario»<sup>339</sup>.

Sempre sulla medesima tipologia di vizio, potrebbe considerarsi il caso di un accertamento con adesione sottoscritto a seguito di un atto di accertamento o di rettifica con irregolarità nella firma. L'atto in questione è sicuramente nullo, ma la diatriba è se tale nullità si estenda agli atti d'adesione: la dottrina<sup>340</sup> è intervenuta ed ha ritenuto che un atto impositivo nullo non sia in grado di avviare l'*iter* dell'accertamento con adesione in modo valido poiché, come emerso nella sentenza n. 37 del 2015<sup>341</sup> della Corte Costituzionale, le deleghe conferite in modo illegittimo determinano la nullità dell'avviso di accertamento *ex art.* 42 del D.P.R. n. 600/1973 e per nullità "derivata" anche dell'atto di adesione.

Un'altra tipologia di vizi che si può verificare nella procedura d'adesione potrebbe essere in ambito fallimentare, allorché il contribuente già dichiarato fallito giunga ad un accordo con l'Ufficio ed effettui il pagamento di quanto dovuto, oppure questo concluda l'accordo ed effettui il pagamento a ridosso della dichiarazione di fallimento. Il vizio quindi si verificherebbe non tanto a causa di un difetto di volontà o di forma della procedura prevista dal D. Lgs. n. 218/1997, bensì deriverebbe dalla disciplina fallimentare.

Si ricorda infatti che, per quanto riguarda la prima eventualità, la sentenza di fallimento produce lo spossessamento<sup>342</sup> del patrimonio del soggetto cui si riferisce, per

---

<sup>339</sup> Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale, cit.*, pag. 335.

<sup>340</sup> Cfr. De Santis E., *Estensione della causa di nullità per vizi di firma dei dirigenti agli atti di adesione*, in *Bollettino Tributario*, 2015, parte XVIII, pagg. 1292 ss. e Marelli E., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giustizia Tributaria*, 2008, pagg. 438 ss.

<sup>341</sup> Corte Costituzionale, 17 marzo 2015, n. 37, in banca dati Fisconline.

<sup>342</sup> Lo spossessamento consiste nella perdita della capacità del fallito di amministrare e disporre dei suoi beni esistenti alla data della dichiarazione del fallimento.

cui gli atti e i pagamenti effettuati dal fallito sono inefficaci *ex art. 44 L. fall.*<sup>343</sup>. L'Amministrazione dovrà quindi provvedere a restituire le somme ricevute, senza che questa possa «insinuare il credito al passivo della procedura, tenuto conto della citata inefficacia dell'atto sottoscritto (e del pagamento effettuato) nei confronti della massa»<sup>344</sup>, poiché il perfezionamento dell'adesione non è mai avvenuto, è inefficace *ab origine*. Diversamente se l'accertamento con adesione è stato perfezionato dal curatore in corso della procedura fallimentare, in tal caso ovviamente l'Amministrazione potrà insinuarsi al passivo per essere soddisfatta in moneta fallimentare mediante la ripartizione dell'attivo.

Esaminando ora la seconda casistica, ovvero la circostanza in cui l'imprenditore sottoscriva e perfezioni, mediante il pagamento, l'accordo di accertamento con adesione, ma il versamento venga effettuato a ridosso della dichiarazione di fallimento, non oltre sei mesi prima: potrebbe in tal caso integrare gli estremi per la revoca fallimentare *ex art. 67, comma 2 della L. fall.*<sup>345</sup>. La fattispecie in questione deve essere analizzata anche alla luce dell'art. 89 del D.P.R. n. 602/1973<sup>346</sup> il quale esenta l'azione revocatoria dei pagamenti d'imposte scadute, ma questo disciplina unicamente le imposte sul reddito. La giurisprudenza<sup>347</sup>, sia di merito sia di legittimità, ha stabilito che quest'esenzione non operi per le imposte indirette, poiché vi è un divieto d'interpretazione estensiva all'esenzione dell'azione revocatoria, essendo queste ipotesi eccezionali, in linea con quanto previsto nell'art. 14 delle preleggi<sup>348</sup>. Si ritiene quindi che perfezionato l'accertamento con adesione questo non sia revocabile, purché riguardi le imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 89 del D.P.R. Diversamente i pagamenti riferiti a tributi indiretti possono subire l'azione revocatoria esercitata dal curatore, ma all'Amministrazione

---

<sup>343</sup> Art. 44 L. fall.: «tutti gli atti compiuti dal fallito e i pagamenti da lui eseguiti dopo la dichiarazione di fallimento sono inefficaci rispetto ai creditori».

<sup>344</sup> Quatraro D. e Quatraro M., *op. cit.*, pag. 1107.

<sup>345</sup> Art. 67, comma 2, L. fall.: «Sono altresì revocati, se il curatore prova che l'altra parte conosceva lo stato d'insolvenza del debitore, i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, gli atti a titolo oneroso e quelli costitutivi di un diritto di prelazione per debiti, anche di terzi, contestualmente creati, se compiuti entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento».

<sup>346</sup> Art. 89 del D.P.R. n. 602/1973: «I pagamenti di imposte scadute non sono soggetti alla revocatoria prevista dall'articolo 67 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267». Quest'ultimo R. D. n.267/1942 è la c.d. Legge fallimentare.

<sup>347</sup> Si veda, Cassazione, Sez. I, 20 gennaio 1995, n. 632, in banca dati Pluris e Cassazione, Sez. Unite, 30 marzo 1994, n. 3131, in banca dati Pluris.

<sup>348</sup> Art. 14 delle Preleggi: «Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati».

rimane la possibilità di insinuarsi al passivo della procedura per la somma revocata, così come previsto dal comma 2, dell'art. 70 L. fall.<sup>349</sup> Diverse sono quindi le situazioni esaminate: la prima è inefficace *ab origine* ex art. 44 L. fall., la seconda non pregiudica l'insinuazione dell'Ufficio al passivo. Prevedere una tesi diversa da quest'ultima, quale il venir meno dell'intera procedura di accertamento con adesione, significherebbe porre l'amministrazione in un'impossibilità di emettere un nuovo atto impositivo qualora siano decaduti i termini per l'azione accertativa per la notifica degli avvisi di accertamento e di rettifica<sup>350</sup>. Significherebbe inoltre la reviviscenza dell'originario avviso di accertamento oggetto di definizione, con la conseguenza che il Fisco avrebbe il diritto a insinuarsi al passivo con una somma superiore rispetto a quella restituita in sede revocatoria alla procedura, creando in tal modo una lesione al principio della *par condicio creditorum*<sup>351</sup>.

Concludendo quindi si ritiene che l'accordo non possa essere modificato, integrato o impugnato, come meglio si dirà nel successivo capitolo, ma questo non deve essere interpretato in modo *tout court*, bensì sarà apprezzabile il ricorso all'autotutela da parte dell'Amministrazione, qualora questo presenti inaccettabili e gravi errori, ricollegandosi

---

<sup>349</sup> Art. 70, comma 2, L. fall.: «qualora la revoca abbia ad oggetto atti estintivi di posizioni passive derivanti da rapporti di conto corrente bancario o comunque rapporti continuativi o reiterati, il terzo deve restituire una somma pari alla differenza tra l'ammontare massimo raggiunto dalle sue pretese, nel periodo per il quale è provata la conoscenza dello stato d'insolvenza, e l'ammontare residuo delle stesse, alla data in cui si è aperto il concorso. Resta salvo il diritto del convenuto d'insinuare al passivo un credito d'importo corrispondente a quanto restituito».

<sup>350</sup> Gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati, a pena di decadenza:

- a) in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- b) in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Si ricorda che ai sensi del comma 132, primo periodo, della L. n. 208/2015, i termini di decadenza sono cambiati per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi, contenute nell'art. 57, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972, e nell'art. 43, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600/1973.

- a) in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- b) in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

<sup>351</sup> Cfr. Quatraro D. e Quatraro M., *op. cit.*, pagg. 1106 ss.

Si vuole ricordare che in ambito fallimentare è possibile effettuare la transazione sui tributi iscritti a ruolo, così come previsto dall'art. 3 della D. L. 8 luglio 2002, n. 138, unica situazione in cui è possibile effettuare una transazione sul debito tributario in deroga al principio d'indisponibilità; si è espressa anche la prassi mediante la Circolare 4 marzo 2005 n. 8/E, ritenendo tale procedura assoggettabile alle regole generali di revocatoria.

Per quanto la transazione assomigli all'accertamento con adesione, si potrebbe concludere che la revocatoria fallimentare sia assoggettabile anche all'accertamento con adesione e al versamento delle imposte da esso discendenti, ma rimane ugualmente sostenibile e maggiormente apprezzata la tesi precedentemente esposta nel testo.

anche al principio di collaborazione e buona fede tra le parti.

## – Capitolo 4 –

### I vantaggi dell'accertamento con adesione

#### 4.1. L'immodificabilità dell'accertamento con adesione

La caratteristica peculiare del accertamento con adesione, con riferimento ai vantaggi di cui può fruire il contribuente che definisce la propria posizione fiscale mediante tale strumento, è il fatto che, una volta perfezionato, questo non può essere modificato, integrato o impugnato da parte dell'Ufficio, così previsto nel comma 3, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997. Tuttavia ciò non è consentito nemmeno al contribuente per questo, affinché non gli determini uno svantaggio, è necessario che egli analizzi attentamente la corretta rideterminazione erariale e che valuti scrupolosamente tutta la documentazione in suo possesso prima di procedere al perfezionamento dell'atto di adesione. Tale disposizione, oltre ad essere ben scolpita nella norma, è confermata in giurisprudenza<sup>352</sup> in modo inequivocabile. In merito all'impugnazione, come evidenzia autorevole dottrina, «non può ritenersi decisivo il fatto, nuovo, che oggi il sistema riconosce espressamente

---

<sup>352</sup> Cfr. Cassazione, Sez. Trib., 28 settembre 2005, n. 18962, in banca dati Fisconline, la cui massima si esprime come segue: «L'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto), definito con adesione del contribuente (art. 1 del D. Lgs. n. 218/1997), non può essere messo in discussione dal contribuente con una domanda di rimborso di quanto pagato». La più volte citata Cassazione, Sez. Trib., 30 aprile 2009, n. 10086, in banca dati Fisconline e Cassazione, Sez. V., 16 marzo 2016, n. 5138, in banca dati Fisconline. Quest'ultima è commentata da Sardella S., *Accertamento con adesione. Effetti della sottrazione dell'atto di adesione sull'avviso di accertamento*, in il Fisco, 2009, pt. XXV, fasc. n. 1, pagg. 4110 ss., il quale evidenzia che una tale conclusione è dovuta ad una preferenza per la tesi unilaterale dell'accertamento con adesione, infatti, secondo il giudice di tale sentenza, una volta sottoscritto l'accordo, al contribuente non resta che eseguire i successivi adempimenti. La perdita d'efficacia della definizione in caso di mancato versamento, è disposta solamente a garanzia dell'Amministrazione. Più recentemente si veda la sentenza della Cassazione, Sez. V, 13 maggio 2016, n. 9847, in banca dati Fisconline, la quale specifica che la definizione degli importi dovuti mediante l'accertamento con adesione, produce effetti irrevocabili dall'accettazione di tale proposta da parte del contribuente. Ne consegue, in virtù del carattere di irrevocabilità della stessa e della inammissibilità di condizionamenti di qualsiasi natura, l'irrelevanza di eventuali esenzioni che possano spettare al contribuente, ma che non siano già state riconosciute in suo favore, in via definitiva, prima del perfezionamento della procedura di accertamento concordato.

Per la giurisprudenza di merito si veda CTR, Perugia, Sez. I, 8 marzo 2016, n. 120, in banca dati Fisconline e CTR, Firenze, Sez. XXXI, 31 marzo 2014, n. 671, in banca dati Fisconline, quest'ultima commentata da Turis P., *Effetti sostanziali e processuali dell'accertamento con adesione*, in il Fisco, 2014, il quale condivide l'operato del giudice e considera non modificabili i presupposti d'imposizione una volta concluso l'accordo in adesione, ritenendo ciò conforme alla *ratio* dell'istituto. *Contra* si veda la sentenza CTP, Torino, Sez. I, 26 marzo 2010, n. 57, in banca dati Fisconline, che ha ritenuto impugnabile l'atto di accertamento con adesione in quanto manifesta una pretesa fiscale definita e compiuta, infatti, l'*"atto di accertamento con adesione"* è, di fatto, un *"avviso di accertamento"*.

l'autotutela»<sup>353</sup>, non potendo questa considerarsi automatica e diretta garanzia di tutela in relazione ai vizi di legittimità dell'accordo.

Tra l'altro è equiparata all'impugnazione anche la proposizione delle istanze di rimborso riferite all'accertamento con adesione, per questo improponibile, poiché «non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve intendersi intangibile»<sup>354</sup>, quindi il comma 3, art. 2 del D. Lgs. di riferimento «generalizza il prevalere del principio *pacta sunt servanda* sul principio *rebus sic stantibus*»<sup>355</sup>. L'accertamento con adesione, in deroga alla disposizione generale, può essere integrato tassativamente solo qualora sussistano l'eventualità individuate nel comma 4, art. 2 del medesimo decreto<sup>356</sup>. È evidente che questa disposizione richiede l'obbligo della tenuta delle scritture contabili del periodo d'imposta accertato, anche dopo l'avvenuta adesione, a differenza dell'accertamento con adesione disciplinato dal D. L. n. 564/1994, per il quale non era richiesto. La giurisprudenza<sup>357</sup> ha ritenuto quindi non applicabile un'ulteriore azione accertatrice a quei periodi d'imposta definiti mediante l'istituto normativo antecedente a quello tutt'ora vigente<sup>358</sup>.

Per quanto attiene la possibilità di un'ulteriore azione accertatrice per l'avvenuta conoscenza di nuovi elementi, è innanzitutto necessario che questi non fossero

---

<sup>353</sup> Versiglioni M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, cit., pag. 163.

<sup>354</sup> Così, Cass., Sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29587, in banca dati Fisconline. In senso conforme anche l'Ordinanza della Cassazione, Sez. V, Ord. 7 novembre 2012, n. 19220, in banca dati Fisconline.

<sup>355</sup> Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, cit., pagg. 28 ss.

<sup>356</sup> Art. 2 comma 4 del D. Lgs. n. 218/1997: «La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto:

- a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;
- b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;
- c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.»

<sup>357</sup> Cassazione, Sez. Trib., 13 maggio 2009, n. 10982, in banca dati Fisconline, la cui massima: «Il principio del legittimo affidamento - criterio informatore dei rapporti di diritto pubblico e fondamento dello Stato di diritto - ed il principio di irretroattività di disposizioni sfavorevoli al contribuente ostano all'applicazione disposizione relativa all'accertamento integrativo dettata dall'art. 2, D. Lgs. n. 218/1997 il cui ambito operativo è circoscritto ai periodi d'imposta non definiti ex art. 3, D. L. n. 564/1994 alla data di entrata in vigore del citato D. Lgs.».

<sup>358</sup> Si veda, Versiglioni M., *op. cit.*, pagg. 28 ss.

«conosciuti (né conoscibili) all'Ufficio finanziario al momento della definizione»<sup>359</sup>, e siano giunti nella consapevolezza dell'Amministrazione solo successivamente l'emanazione dell'atto impositivo in adesione non direttamente riscontrabili dagli elementi emergenti dalla dichiarazione o nella documentazione e fatti rinvenuti nell'ambito dell'accertamento. Devono inoltre essere superati contemporaneamente i due limiti quantitativi, del cinquanta per cento e dei 74.468,53 €. Per quanto attiene il primo limite questo «va commisurato al “reddito definito” e non al “maggior reddito definito”, con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi»<sup>360</sup>, ciò è ribadito anche dalla Circolare n. 35/E del 2015<sup>361</sup> e nella recente giurisprudenza<sup>362</sup>.

L'Ufficio, qualora possa procedere con l'ulteriore azione accertatrice, dovrà notificare «un altro avviso nel quale dovranno essere specificati, a pena di nullità, i fatti in questione e il modo in cui ne è venuto a conoscenza, ponendo in rilievo che gli stessi erano sconosciuti alla data dell'accertamento e che non era possibile rilevarli né sulla base degli elementi contenuti nella dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio alla stessa data»<sup>363</sup>.

Lo scopo di non precludere totalmente un ulteriore accertamento al medesimo periodo d'imposta, ma allo stesso tempo limitarlo, è principalmente quello di permettere al contribuente di avere una certezza sulla definitività della propria posizione fiscale, ma al contempo non escludere totalmente un'ulteriore azione accertatrice per recuperare a

---

<sup>359</sup> Luciano F., *Mediazione tributaria: aspetti tecnici e rapporti con i tradizionali istituti deflativi*, 2013, Lulu.com, pag. 49.

<sup>360</sup> Circolare, 8 agosto 1997, n. 235/E.

<sup>361</sup> Circolare, 27 ottobre 2015, n. 35/E, la quale: «ai fini della verifica di cui trattasi, laddove la pretesa erariale risulti rideterminata per effetto di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o reclamo/mediazione, anche successivamente all'istanza di rimborso, il raffronto tra l'imposta dichiarata e quella accertata deve essere effettuato con riferimento agli importi rideterminati e non a quelli originariamente accertati».

<sup>362</sup> CTR, Aosta, Sez. I, 13 febbraio 2016, n. 39, in banca dati Fisconline, la quale specifica che in caso di accertamento con adesione, la reiterazione dell'attività impositiva è ammessa alle sole condizioni indicate dall'art. 2 comma 4 del D. Lgs. n. 218/1997. Inoltre, se l'adesione ha per oggetto un accertamento parziale, la reiterazione della rettifica non incontra particolari limiti; mentre la notifica di un secondo atto è possibile qualora l'Ufficio venga a conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a 74.468,53 €. Trattasi quindi di requisiti che devono sussistere congiuntamente, per cui se il reddito accertato successivamente risulta superiore a 74.468,53 € ma non al cinquanta per cento del reddito definito, il secondo accertamento è certamente nullo in quanto inammissibile.

<sup>363</sup> Nocera C., *Gli effetti dell'accertamento con adesione e l'ulteriore azione accertatrice*, in *Finanza & Fisco*, 1997, pt. XXXIII, pag. 3776.

tassazione rilevanti evasioni d'imposta, non figuranti al momento dell'accordo<sup>364</sup>. La soglia prevista alla lett. a), comma 4, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997 non si giustifica difatti nella natura dell'atto, ma ha lo scopo di favorire il contribuente che giunge all'adesione, questo però potrebbe avere risvolti incostituzionali. Come evidenzia autorevole dottrina<sup>365</sup> infatti significherebbe per il Legislatore ammettere consapevolmente un'entità d'imposta, accerta con un atto d'adesione viziato, inferiore alla reale capacità contributiva del soggetto passivo, contrastando con il principio dell'art. 53 Cost.<sup>366</sup>. Indicherebbe invero concedere al contribuente uno sconto sull'imposta e non sulla sanzione, violando il principio secondo cui ogni cittadino è tenuto a partecipare alla spesa pubblica in base alla propria capacità contributiva.

È interessante esaminare la fattispecie in cui l'Ufficio successivamente l'accertamento con adesione venga a conoscenza di un credito d'imposta non spettante superiore al cinquanta per cento del reddito accertato in adesione. La questione è se sia possibile procedere con l'ulteriore azione accertatrice al verificarsi di nuovi elementi, come previsto dalla lett. a), comma 4, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997, non costituendo questo un maggior reddito ma un credito non dovuto. La giurisprudenza di merito<sup>367</sup> ha ritenuto non integrabile l'accertamento poiché questo non aveva a fondamento un maggior reddito e il contenuto letterale della disposizione non permette differenti interpretazioni.

Attenta dottrina<sup>368</sup> ritiene poco condivisibile la conclusione a cui sono giunti i giudici di merito, ritenendo attuabile l'eccezione richiamata dalla lett. a), comma 4, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997 nella fattispecie *de quo*. Secondo la tesi da questa esposta, infatti, il Legislatore nel prevedere l'esclusione sopradetta, aveva a mente la volontà di contrastare la reale evasione che determini un aumento del reddito e non ricavi o componenti di reddito positive; ma senza escludere da tale riferimento le evasioni macroscopiche. Una conclusione differente significherebbe sperequare tra un contribuente che occultati la materia imponibile con modalità "usuali", più semplici da individuare, ed un contribuente

---

<sup>364</sup> Si veda, Antico G., *L'adesione è immodificabile*, in *il Fisco*, 2016, pt. XV, pagg. 1479 ss.

<sup>365</sup> Batistoni Ferrara F., *Profili di incostituzionalità dell'accertamento con adesione e della programmazione fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2007, pt. XXIV, pagg. 1954 ss.

<sup>366</sup> Art. 53 Cost.: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

<sup>367</sup> CTP, Genova, Sez. VIII, 25 gennaio 2006, n. 668, i banca dati Fisconline.

<sup>368</sup> Borelli P., *Effetti della definizione dell'accertamento con adesione su crediti d'imposta ritenuti non spettanti*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2006, pt. VIII, pagg. 710 ss.

che utilizzi modalità maggiormente raffinate, più fraudolente ed insidiose da rinvenire. Conforme a tale linea di pensiero appare anche l'Ordinanza della Corte Costituzionale n. 340 del 2005<sup>369</sup>, la quale in materia di condono, ha ritenuto che il potere dell'Amministrazione di verifica dei crediti d'imposta inesistenti non è soggetto a restrizioni ed effetti preclusivi, se non al rispetto dei limiti temporali di decadenza.

Il contribuente quindi, oltre ad avere la possibilità di predeterminare la propria capacità contributiva in sede di contraddittorio e fruire di uno sconto sulle sanzioni<sup>370</sup>, gode della possibilità di rendere definitiva la propria posizione fiscale prima degli ordinari termini di prescrizione, sempreché non si verifichi una delle eccezioni del comma 4, art. 2 del decreto di riferimento. Un'aggiuntiva eccezione inerente la possibilità di effettuare un'ulteriore azione accertatrice a prescindere dai limiti quantitativi del cinquanta per cento e non inferiore a 74.468,53 €, si ha qualora gli atti siano definiti in adesione sulla base di parametri e studi di settore<sup>371</sup>.

Il Legislatore ha quindi equiparato gli accertamenti parziali<sup>372</sup> agli accertamenti mediante studi di settore, e per questo non sussistono pregiudizi o limitazioni per l'ulteriore azione accertatrice<sup>373</sup>.

L'eccezione riguardante la possibilità d'effettuare un nuovo accertamento a seguito

---

<sup>369</sup> Corte Costituzionale, Ord. 27 luglio 2005, n. 340, in banca dati Fisconline.

<sup>370</sup> Sui vantaggi sanzionatori si rinvia ai successivi paragrafi del presente capitolo.

<sup>371</sup> L'art. 70 della L. n. 342/2000 che disciplina l'accertamento basato sugli studi di settore e l'accertamento basato sui parametri, al comma 2 dispone chiaramente che l'adesione ai sensi dell'art. 2 e 15 del D. Lgs. n. 218/1997 «non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e dai limiti previsti dall'articolo 2, comma 4, lettera a), del citato decreto legislativo n.218 del 1997».

Si veda la Circolare, 20 ottobre 1999, n. 203/E, la quale sottolinea che l'accertamento sulla base di parametri può essere oggetto di adesione e ne dispone le modalità secondo le quali gli Uffici si devono comportare.

<sup>372</sup> Art. 41 *bis*, D.P.R. n. 600/1973: «Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli art. 36 *bis* e 36 *ter*, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili. Non si applica la disposizione dell'articolo 44, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218».

<sup>373</sup> Cfr. Antico G., *Accertamento con adesione su parametri e studi di settore. L'ulteriore azione accertatrice per gli atti definiti in adesione*, in *il Fisco*, 2006, pt. XXIV, fasc. n. 1, pagg. 3692 ss.

di un atto d'adesione avvenuto su accertamenti parziali, a prescindere dall'avvenuta conoscenza di nuovi elementi, potrebbe, a parere dello scrivente, incentivare l'Amministrazione a prediligere quest'ultimi rispetto agli accertamenti ordinari. Sicché, in tal modo, gli Uffici possono effettuare indagini meno accurate e più sbrigative, al fine di definire rapidamente l'imposta e, nel caso in cui emergessero nuovi elementi, non sarebbe a loro preclusa la possibilità di procedere con un ulteriore accertamento poiché non è richiesto alcun limite quantitativo del nuovo reddito accertato, non applicandosi le soglie previste dalla lett. a), comma 4, art. 2 del D. Lgs. in questione.

Per quanto attiene la definizione dei redditi da partecipazione in adesione, questa non preclude l'ulteriore azione accertatrice attinente i redditi diversi da quest'ultimi; così come nel caso in cui il contribuente definisca i propri redditi in adesione, ad eccezione di quelli da partecipazione, e la società partecipata sia oggetto d'accertamento, quest'ultimo ricadrà anche sul contribuente stesso.

La definizione delle imposte mediante l'accertamento con adesione, oltre al vantaggio di risolvere in modo assolutamente certo la propria posizione fiscale (escluse le eventuali eccezioni sopradette), presenta un ulteriore vantaggio: il reddito così definito non rileva ai fini extra-tributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella dell'imposta sui redditi<sup>374</sup>, tra l'altro senza l'applicazione di sanzioni o interessi.

Inoltre, gli elementi appresi dall'Ufficio possono determinare una definizione delle sole imposte sul valore aggiunto o delle sole imposte sul reddito; nel caso in cui quest'ultime abbiano un effetto anche sulle prime, l'imposta sul valore aggiunto verrà rideterminata «applicando al maggiore imponibile definito l'«aliquota media»»<sup>375</sup>, qualora non sia possibile effettuare l'esatta valutazione della natura delle operazioni rilevanti IVA. Diversamente, in caso di accertamento analitico, si applicano le aliquote ordinarie previste dal D.P.R. n. 633/1972, per le rispettive operazioni<sup>376</sup>.

---

<sup>374</sup> Cfr. Tosi L. e Lupi R., *Controversie previdenziali collegate ad accertamenti fiscali*, in *Dialoghi Tributarî*, 2009, pt. V, pagg. 522 ss.

<sup>375</sup> Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pag. 64.

L'aliquota media viene calcolata mediante il seguente rapporto:

$$\frac{\text{IVA su operazioni imponibili} - \text{IVA relativa a cessioni di beni ammortizzabili} - \text{IVA detraibile forfettariamente in relazione ai regimi speciali adottati}}{\text{volume d'affari} + \text{operazioni esenti IVA} + \text{operazioni per cui non è previsto l'obbligo di dichiarazione}}$$

<sup>376</sup> Cfr. la Circolare, 8 agosto 1997, n. 235/E.

## 4.2. Il rapporto tra l'accertamento con adesione e la mediazione tributaria

Un ulteriore vantaggio dell'istituto in questione è rappresentato dal fatto che il mancato raggiungimento dell'accordo in sede di accertamento con adesione non preclude la possibilità di presentare, purché nei termini, il successivo ricorso/reclamo con la contestuale richiesta di mediazione, *ex art. 17 bis* del D. Lgs. n. 546/1992<sup>377</sup>. Gli aspetti salienti del reclamo, per le cause aventi un valore inferiore a ventimila euro<sup>378</sup>, sono l'obbligatorietà d'instaurare un tentativo di mediazione tra le parti che ne determina per legge la sospensione di novanta giorni degli effetti del provvedimento e della procedibilità del ricorso/reclamo, termine entro il quale le parti possono giungere ad un'eventuale mediazione<sup>379</sup>. Difatti il contribuente, che solitamente ha a disposizione trenta giorni per costituirsi in giudizio da quando ha notificato il ricorso alla controparte, dispone in questo caso di centoventi giorni prima di doverlo depositare in Commissione Tributaria e non può provvedere a ciò prima che sia decorso l'intero periodo di sospensione di novanta giorni.

L'*iter* della mediazione tributaria è attivato attraverso la presentazione dell'istanza per il ricorso/reclamo, la quale avvia un procedimento amministrativo para-processuale sempre che la controversia abbia un valore inferiore a quanto previsto dall'*art. 17 bis* del D. Lgs n. 546/1992, «la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso»<sup>380</sup>. Il contribuente nel proporre reclamo ha anche la facoltà di presentare una proposta di mediazione attraverso la quale richiede la rideterminazione del debito tributario, diversamente potrebbe l'Amministrazione stessa formulare una proposta di mediazione. La *ratio* del ricorso/reclamo è quella di far sì che le cause di modesto valore vengano esaminate dai giudici solo successivamente un tentativo di composizione

---

<sup>377</sup> Il D. L. n. 98/2011 ha introdotto l'*art. 17 bis* del D. Lgs. n. 546/1992, applicabile per le controversie instaurate dopo il 1 aprile 2012, nel quale si sancisce che: «Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. [...] Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale».

<sup>378</sup> Si fa presente che a decorrere dal 1° gennaio 2018 la mediazione sarà obbligatoria per le liti aventi un valore pari o inferiore a cinquantamila euro. Questo a seguito della modifica dell'articolo *17 bis* del D. Lgs. n. 546/1992 apportata dall'*art. 10* del D. L. n. 50/2017 (c.d. "manovrina"), sostituendo le parole "ventimila euro" con le parole "cinquantamila euro".

<sup>379</sup> Cfr. per un maggior approfondimento della mediazione, Iorio A e Ambrosi L., *Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2014, pt. XIX, pagg. 1848.

<sup>380</sup> *Art. 17 bis*, comma 2 del D. Lgs. n. 546/1992.

amichevole in via amministrativa<sup>381</sup>. Nell'eventualità in cui la mediazione non giunga ad un esito positivo entro i novanta giorni previsti, il reclamo produce gli effetti del ricorso, quale vera e propria «trasformazione *ope legis* del reclamo in ricorso»<sup>382</sup>. È evidente la somiglianza tra quest'istituto e l'accertamento con adesione<sup>383</sup>, entrambi sono diretti a ridurre il contenzioso giudiziale e prevedono la sospensione dei termini per novanta giorni al fine di consentire tale mediazione od accordo, sono caratterizzati quindi da un rapporto di somiglianza. Differiscono tuttavia, in caso di esito positivo della procedura, nell'abbattimento della sanzione: il primo permette di ottenere una riduzione di questa al trentacinque per cento del minimo edittale, mentre il secondo ad un terzo, ciò crea una sorta di arbitraggio. Inoltre, la mediazione ha sicuramente una possibilità di applicazione ben più ampia rispetto all'accertamento con adesione, poiché questa concerne tutte le possibili controversie radicabili davanti al giudice tributario e quindi può essere usufruita anche per atti come l'iscrizione a ruolo, il diniego di rimborso, la revoca, il diniego di agevolazioni e l'avviso di liquidazioni. Un'ulteriore diversità emerge, rispetto all'accertamento con adesione, per il fatto che il contribuente che decide di presentare una proposta di mediazione deve specificare la misura della rideterminazione dell'imposta<sup>384</sup>.

Il legislatore nell'introdurre la mediazione aveva quindi l'intenzione di fornire al sistema tributario uno strumento più innovativo rispetto ai già presenti istituti deflativi del contenzioso. La *ratio* della mediazione tributaria è quella di consentire all'Amministrazione finanziaria e al contribuente di esporre le proprie ragioni sulla rideterminazione della pretesa erariale, di modo che si eviti d'incardinare il ricorso e così ridurre il numero dei giudizi tributari<sup>385</sup>. Ciò avviene prevedendo sistematicamente un

---

<sup>381</sup> Si veda, Batalocco P. e Colasanti A., *Gli istituti deflativi del contenzioso tributario: stato attuale e criticità*, in Justice.Luiss.it, 2014, pag. 20.

<sup>382</sup> Si veda, Attardi C., *Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in il Fisco, 2012, pt. XXX, fasc. n. 1, pag. 4797.

<sup>383</sup> La somiglianza traspare anche dal dettato normativo della stessa mediazione, ove si rinvia esplicitamente, per le modalità di versamento delle somme dovute, al D. Lgs. di riferimento per l'accertamento con adesione: «Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218»

<sup>384</sup> L'art. 17 *bis*, comma 7 del D. Lgs. n. 546/1992, dispone: «Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della spesa».

<sup>385</sup> Cfr. Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

contraddittorio tra le parti prima dell'instaurazione del contenzioso, così da permettere un'eventuale definizione della lite potenziale, abbreviando le tempistiche per la definizione e senza sostenere gli oneri relativi al contenzioso giurisdizionale.

Tuttavia, anche se di fatto la mediazione tributaria ha margini operativi più ampi rispetto all'accertamento con adesione, si intravede una sorta di duplicazione dei due istituti, in quanto il primo concorre nello scopo e nelle modalità con il secondo. Infatti non si comprende quali «*chances* di riuscita possa avere un reclamo presentato dal contribuente dopo il fallimento del tentativo di adesione»<sup>386</sup>, ed anzi comporta un rallentamento del procedimento a causa del cumularsi dei periodi di sospensione previsti dai due istituti, contrastando quindi con l'esigenza di speditezza. L'Amministrazione, anche per mezzo della Circolare n. 9/E del 2012<sup>387</sup>, ha cercato di evitare tale sovrapposizione, ma ugualmente non si può che intravedere un raddoppiamento delle opportunità per una composizione stragiudiziale dell'eventuale controversia. La mancanza di una disposizione che individui nel tentativo di accertamento con adesione non andato a buon fine una causa ostativa per la mediazione tributaria, determina una duplicazione di quest'istituti, sia negli intenti sia nelle modalità e negli effetti. La possibilità per il contribuente di fruire tanto della sospensione dei termini prevista dall'accertamento con adesione quanto di quella disposta dal reclamo, produce ricadute eccessivamente dilatorie nei termini di sospensione per la procedibilità del ricorso/reclamo<sup>388</sup> e per questo un potenziale contrasto con l'art. 111 Cost.<sup>389</sup>, quale presumibile violazione del principio della ragionevole durata del processo tributario.

---

<sup>386</sup> Si veda, Turchi A., *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, pt. IV, pag. 899.

Cfr. Sepio G., Bianchi F. e Covino S., *Reclamo e Mediazione: a piccoli passi verso la deprocessualizzazione*, in *Dialoghi Tributari*, 2012, pt. II, pagg. 199 ss. Nel quale si afferma che la mediazione «trascinerà con sé inutili duplicazioni, rallentando anche i tempi procedurali, mediante il cumulo dei termini di sospensione assegnati dal legislatore in caso di accertamento con adesione e reclamo. Tutto questo, peraltro, in controtendenza rispetto alla esigenza di speditezza che ha accompagnato l'introduzione del nuovo avviso di accertamento dotato di efficacia immediatamente esecutiva»

<sup>387</sup> Circolare, 19 marzo 2012, n. 9/E.

<sup>388</sup> Se si considera infatti i seguenti fattori: l'ordinario termine per la proposizione del ricorso (60 giorni), la sospensione dei termini per la proposizione del ricorso dovuta all'accertamento con adesione (90 giorni), il periodo di sospensione feriale (31 giorni) e il periodo di sospensione per rendere produttivo gli effetti del reclamo (90 giorni). Tutto ciò determina un periodo di oltre nove mesi, esattamente 271 giorni, prima che venga instaurato il processo.

<sup>389</sup> L'art. 111 Cost. prevede: «La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata».

### **4.3. Le sanzioni amministrative**

L'accertamento con adesione non si limita a definire in modo rapido e definitivo la posizione fiscale del contribuente evitando i costi processuali e le relative tempistiche, ma prevede anche un'efficacia premiale dal punto di vista sanzionatorio.

Il dettato normativo, nel comma 5, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997, prevede invero l'abbattimento delle sanzioni ad un terzo<sup>390</sup> del minimo edittale sulla base della rideterminazione del reddito in sede di adesione. Tale riduzione non si applica però né alle sanzioni emerse in sede di liquidazione e di controllo formale, ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 e art. 60, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972, né alle sanzioni riferite all'incompleta, mancata o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'Ufficio<sup>391</sup>. In caso di cumulo per violazioni continuate, verrà applicata una sola sanzione, quella per la violazione più grave, comprensiva per tutte le violazioni appartenenti al medesimo tributo oggetto d'adesione dello stesso periodo d'imposta.

Ulteriore vantaggio, per incentivare la definizione dell'accordo, è che il maggior reddito definito in sede di adesione non ha ricadute in sede extra-tributaria fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Questa disposizione sembrerebbe richiamare la natura compositiva dell'atto, «l'accordo tributario non costituisce fatto di accertamento, ma è fatto di composizione, perciò irrilevante a fini diversi da quelli, esclusivamente tributari, di eliminazione della lite potenziale»<sup>392</sup>.

L'efficacia premiale così prevista per le imposte sui redditi è applicabile anche agli accertamenti con adesione la cui definizione concerne le imposte indirette, ai sensi del comma 3, art. 3 del medesimo decreto.

Il vantaggio premiale applicato alle sanzioni amministrative previsto dall'istituto in questione è del tutto in linea ed in armonia con il contesto tributario; infatti l'atto d'adesione determina una riduzione delle sanzioni a fronte però della definitività dell'atto che non permette l'impugnabilità di questo, così come avviene in sede di acquiescenza<sup>393</sup>.

---

<sup>390</sup> La norma prevedeva inizialmente un abbattimento delle sanzioni ad un quarto, successivamente la Legge di stabilità 2011, L. n. 220/2010, con l'art. 1, comma 18, lett. a) ha ridotto la decurtazione sulla sanzione ad un terzo; ha specificato poi, al comma 21 del medesimo articolo, che si riferisce a tutti gli atti emessi successivamente il 1° febbraio 2011.

<sup>391</sup> Così è evidenziato da Lupi R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, cit., pag. 151.

<sup>392</sup> Versiglioni M., *Accertamento con adesione*, cit., pag. 33.

<sup>393</sup> L'acquiescenza è disciplinata nell'art. 15 del D. Lgs. n. 218/1997.

Secondo quest'ultima, il contribuente può fruire di un abbattimento della sanzione ad un terzo, applicata però non sul minimo edittale ma sull'entità della sanzione irrogata dall'Ufficio, solamente qualora rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di rettifica e di definire in adesione la propria posizione, accettando in modo integrale il contenuto dell'accertamento mediante il versamento di quanto dovuto entro il sessantesimo giorno dalla notifica dell'atto impositivo<sup>394</sup>.

Ulteriore vantaggio per il contribuente è quello di beneficiare della mancata considerazione delle sanzioni definite in adesione ai fini della recidività prevista dal comma 3, art. 7 del D. Lgs. n. 472/1997<sup>395</sup>.

La *ratio* del Legislatore nel prevedere un sistema premiale sulle sanzioni per tutto il sistema tributario è quella di attuare una riduzione tanto maggiore quanto più certa ed efficiente è la chiusura della potenziale o attuale controversia. Ogni professionista, nell'assistere il proprio contribuente, effettuerà una valutazione sulla convenienza di una definizione dell'imposta in adesione, piuttosto che l'impugnazione dell'atto d'accertamento o di rettifica. La scelta verrà effettuata sulla base degli elementi di cui si è in possesso, poiché l'incertezza che venga accolto l'eventuale ricorso determina costi processuali e maggiori sanzioni. Verosimilmente, se la probabilità di evitare la soccombenza in giudizio non è prossima allo zero, vi è una convenienza di costo, di tempo e di certezza a definire la potenziale controversia giudiziale mediante l'istituto in questione. In tal caso si verifica la volontà del Legislatore di sgravare le Commissioni Tributarie da un numero eccessivo di ricorsi. Le valutazioni sopradette inducono ad un maggior successo dell'accertamento con adesione principalmente per le «pratiche di modesto valore, dove le valutazioni relative ai costi e alle incertezze del processo spingono molto spesso il contribuente ad aderire ad una rideterminazione delle imposte

---

La Circolare, 10 luglio 1998, n. 180/E specifica che la definizione agevolata, prevista dall'art. 17 del D. Lgs. n. 472/1997, si differenzia dall'acquiescenza in quanto quest'ultima consente, oltre alla riduzione delle sanzioni, la definitività del provvedimento d'accertamento e degli ulteriori effetti previsti nell'art. 2 commi 3, 4 e 5 ultimo periodo del D. Lgs. n. 218/1997.

<sup>394</sup> Cfr. Santamaria B., *op. cit.*, pag. 239.

<sup>395</sup> Il comma 3, art. 7 del D. Lgs. n. 472/1997 prevede: «la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità».

[...] basata su una misura percentuale di riduzione predeterminata»<sup>396</sup>, evitando così tutti i costi fissi annessi ad una lite giudiziaria per controversie di modesto valore, che la rendono poco conveniente. Viceversa, qualora l'atto di accertamento riguardi i medi contribuenti, l'accordo giunge ad una rideterminazione dell'imponibile ritenuto non soddisfacente dal contribuente, con conseguente instaurazione del ricorso innanzi la Commissione Tributaria.

Autorevole dottrina<sup>397</sup> critica questo sistema tributario che prevede per il contribuente sconti sulle sanzioni in ipotesi diverse da comportamenti spontanei volti a porre rimedio ad eventuali errori mediante il ravvedimento operoso. La motivazione di consentire la riduzione delle sanzioni è dovuto al fatto che, se queste si applicassero e venissero effettivamente riscosse, molte imprese sarebbero eliminate dal mercato poiché i limiti edittali previsti dal Legislatore sono eccessivamente spropositati, sicché «la previsione di sanzioni può essere considerata una delle medicine per l'evasione, ma una medicina non può essere somministrata in dosi tali da uccidere il malato»<sup>398</sup>. L'autore in quesitone ritiene più logico decurtare radicalmente la misura edittale, anziché predisporre un sistema incentrato sulla riduzione delle sanzioni. Infatti, nonostante la correttezza della suddetta ipotesi, nel caso vengano applicati istituti che permettano di prevenire o abbreviare l'*iter* accertativo, occorre che tali riduzioni sulle sanzioni siano meno gravose, così da non indurre l'accettazione di una entità d'imposta che non corrisponda all'effettivo presupposto di capacità contributiva, incidendo su quest'ultima.

#### **4.3.1. L'abrogazione dell'adesione ai processi verbali di constatazione e dell'adesione all'invito al contraddittorio come conseguenza del nuovo ravvedimento operoso**

Fino al 1° gennaio 2016 era possibile prestare adesione all'invito al contraddittorio e ai Processi Verbali di Constatazione, questi due distinti istituti non facevano parte del *corpus* normativo iniziale, ma furono introdotte solo successivamente: rispettivamente mediante i commi da 1 *bis* a 1 *quinquies* nell'art. 5 e comma 1 *bis* nell'art. 11 del D. Lgs. n. 218/1997, con la L. n. 2/2009 per quanto attiene l'adesione all'invito al contraddittorio;

---

<sup>396</sup> Trocini S., Bianchi F. e Lupi R., *Delega ancora lontana dal contenzioso amministrativo*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, pt. II, pag. 211.

<sup>397</sup> Batistoni Ferrara F., *Profili di incostituzionalità dell'accertamento con adesione e della programmazione fiscale*, cit., pagg.1954 ss

<sup>398</sup> *Ivi*, pag. 1957.

con l'art. 5 *bis* del medesimo D. Lgs., tramite la L. n. 133/2008 per il secondo istituto. Tuttavia entrambe le disposizioni sono state abrogate dall'art. 1, comma 639 della Legge di stabilità 2015, L. n. 190/2014, a decorrere per tutti gli atti definibili e notificati dal 1° gennaio 2016. La scelta del Legislatore di abrogare questi istituti è dovuta alla necessità di armonizzare il sistema tributario con l'introduzione del nuovo ravvedimento operoso, che è stato contestualmente rinnovato sempre dalla L. n. 190/2014.

L'adesione ai Processi Verbali di Constatazione poteva avvenire solamente in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, purché il PVC fosse redatto in modo tale da consentire l'emissione di accertamenti parziali, ai sensi dell'art. 41 *bis* D.P.R. n. 600/1973 e art. 54 del D.P.R. n. 633/1972<sup>399</sup>.

L'adesione all'invito al contraddittorio poteva avvenire sia per le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, grazie all'introduzione dei nuovi commi nell'art. 5, sia per le imposte indirette, diverse da quelle sul valore aggiunto, in seguito alla modifica dell'art. 11, specularmente a quanto disciplinato per le altre imposte.

Il contribuente, per entrambe le discipline, doveva presentare adesione integrale al contenuto del PVC o dell'invito al contraddittorio, anche qualora questi contenessero più annualità d'imposta. Nel caso dei Processi Verbali di Constatazione, quindi, se veniva redatto un unico verbale per più annualità, il contribuente doveva obbligatoriamente aderire alla globalità delle contestazioni, diversamente, nel caso in cui fosse redatto un PVC per ciascun periodo d'imposta, il contribuente poteva prestare adesione integrale a nessuno, uno, alcuni o tutti i PVC<sup>400</sup>.

Nel caso in cui il Processo Verbale di Constatazione riguardasse una società di persone, l'accettazione di questo spettava al legale rappresentate; si escludeva quindi la possibilità che il singolo socio potesse chiedere di definire la propria posizione sulla base di un PVC, senza che vi fosse stata la precedente definizione della società.

L'istituto dell'adesione all'invito al contraddittorio, sempre in ambito societario, consentiva una dissociazione tra la volontà dei soci e della società di persone; l'Ufficio

---

<sup>399</sup> La disposizione prevista dall'art 5 *bis*, cioè l'adesione al Processo Verbale di Constatazione, si differenzia dalla definizione in via breve, *ex* comma 4, art. 58 del D.P.R. n. 633/1972, e/o dalla definizione agevolata, ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. n. 472/1997, le quali consentono la chiusura anche parziale delle violazioni rilevate dai verbalizzanti accertatori. Per cui il beneficio della riduzione della sanzione è limitata ai soli rilievi che il contribuente intende definire, a differenza di quanto previsto dall'art. 5 *bis*, secondo il quale l'adesione deve essere integrale a tutte le contestazioni riportate nel verbale in questione.

<sup>400</sup> Cfr. Borgoglio A., *Adesione ai verbali, agli inviti al contraddittorio e agli accertamenti*, *cit.*, pagg. 3420 ss.

rivolgeva quindi un invito ad ognuno di essi<sup>401</sup>.

Solo l'adesione al Processo Verbale di Constatazione «resta quindi l'unico strumento deflativo che crea una soggezione dei partecipanti alle scelte della entità collettiva. Gli altri istituti consentono invece la totale autonomia degli interessati»<sup>402</sup>.

La mancata adesione al PVC, qualora fosse possibile, impediva l'adesione successiva all'invito al contraddittorio; inoltre, qualora il contribuente non presentasse adesione ad una delle due possibilità sopradette, non poteva avere accesso all'acquiescenza «rinforzata»<sup>403</sup>.

Il Legislatore, mediante l'introduzione di queste due discipline d'adesione, voleva velocizzare ed anticipare ulteriormente la definizione della pretesa erariale. Infatti, mediante queste, il contribuente doveva aderire ai contenuti provvedendo al versamento di quanto indicato entro quindici giorni antecedenti la data fissata per la comparizione, nel caso in cui si prestasse adesione all'invito; nell'altra eventualità, entro trenta giorni dalla ricezione del PVC doveva dare comunicazione irrevocabile di voler aderire. In quest'ultimo caso l'Ufficio disponeva di sessanta giorni per notificare l'atto di adesione, dopo il quale al contribuente rimanevano venti giorni per procedere al versamento di quanto dovuto. Nel caso in cui il contribuente non provvedesse al versamento, dopo aver prestato adesione al PVC o all'invito al contraddittorio, le somme venivano riscosse coattivamente.

La conseguenza di prestare adesione in via anticipata ed integrale, senza la possibilità di attuare un confronto verbale, appariva sicuramente più svantaggiosa per il contribuente rispetto l'accertamento con adesione ordinario, il quale però beneficiava di un maggiore abbattimento delle sanzioni, pari alla metà di quanto indicato dal comma 5, art. 2, ovvero ad un sesto del minimo edittale<sup>404</sup>.

La possibilità di aderire all'invito al contraddittorio o al Processo Verbale di Constatazione, come già anticipato, non è più consentita dal 1° gennaio 2016, con riferimento agli atti definibili e notificati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a

---

<sup>401</sup> Cfr. Russo A., *Istituti deflativi del contenzioso e scelte discendenti tra la società di persone e i soci partecipanti*, cit., pagg. 4485 ss.

<sup>402</sup> *Ivi*, pag. 4489.

<sup>403</sup> L'art. 15, comma 2 *bis* del D. Lgs. n. 218/1997 prevede: «Fermo restando quanto previsto dal comma 1, le sanzioni ivi indicate sono ridotte alla metà se l'avviso di accertamento e di liquidazione non è stato preceduto dall'invito di cui all'art. 5 o di cui all'art. 11. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica nei casi in cui il contribuente non abbia prestato adesione ai sensi dell'art. 5 *bis* [...]».

<sup>404</sup> Cfr. Gaffuri G., *op. cit.*, pag. 159 e Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., pag. 203.

decorrere dal 1° gennaio 2016, in quanto l'art. 1, comma 639 della Legge di stabilità 2015, L. n. 190/2014, ne ha disposto l'abrogazione. La stessa abrogazione, con la medesima legge, è intervenuta anche per l'acquiescenza "rinforzata" che ha continuato ad essere applicata transitoriamente fino al 31 dicembre 2016.

L'abolizione delle discipline sopradette, in particolare l'adesione al PVC, è la probabile conseguenza di un'evidente irrazionalità di tali disposizioni, poiché permettevano una riduzione della sanzione spesso pari, se non superiore, a quella ottenibile mediante il ravvedimento operoso, ex art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997, rendendo quest'ultimo poco conveniente, anziché essere incentivato al massimo<sup>405</sup>.

La riformulazione del ravvedimento operoso, attuata dalla Legge di stabilità del 2015, permette al contribuente di regolarizzare le proprie violazioni già contestate dall'Amministrazione, fino alla decadenza dell'azione di accertamento, per cui, di fatto, eliminando le cause ostative alla sanatoria. L'antecedente ravvedimento operoso, al contrario, permetteva al contribuente di sanare le proprie violazioni solo mediante un comportamento spontaneo prima che esse venissero contestate e comunque non fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altra attività di accertamento. Il soggetto che non ha adempiuto correttamente ai propri obblighi finanziari dovrà presentare una dichiarazione integrativa per correggere le violazioni contenute nel PVC o nell'invito a comparire, fruendo di un abbattimento della sanzione ad un quinto del minimo edittale. Appare evidente la necessità di abrogare le precedenti disposizioni del D. Lgs. n. 218/1997 introdotte nel 2008 e 2009 poiché diversamente avrebbero contrastato con il nuovo ravvedimento operoso, creando una sorta di duplicazione di possibilità per il contribuente<sup>406</sup>.

Il ravvedimento operoso attualmente in vigore si coordina con lo scopo deflativo dell'accertamento con adesione ed inoltre, non prevedendo più preclusioni d'utilizzo se non in caso di notifica di atti d'accertamento o di altri atti impositivi similari, è in grado di sostituirsi ad entrambi gli istituti dell'adesione all'invito al contraddittorio e dell'adesione al Processo Verbale di Constatazione<sup>407</sup>. Permette infatti, al contribuente

---

<sup>405</sup> Si veda, Basilavecchia M., *La definizione dei processi verbali*, in *Corriere Tributario*, 2008, pt. XXXVI, pag. 2896.

<sup>406</sup> Cfr. Liburdi D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione*, in *il Fisco*, 2016, pt. IX, fasc. n. 1, pagg. 823 ss.

<sup>407</sup> Cfr. Giovannini A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *il Fisco*, 2015, pt. IV, fasc. n. 1, pagg. 315 ss.

che intende accettare i rilievi riportati nel PVC, di presentare una dichiarazione integrativa a sfavore, con le relative sanzioni per infedele dichiarazione abbattute ad un quinto del minimo edittale. Tuttavia il ravvedimento operoso non prevede l'istaurazione di un contraddittorio tra le parti e per questo il contribuente non può far valere, mediante quest'istituto, le proprie ragioni per una rideterminazione dell'imposta. Sicuramente l'accertamento con adesione appare più conveniente qualora il contribuente abbia sufficienti documenti a propria disposizione per dimostrare la parziale infondatezza della maggior pretesa erariale. Diversamente, in assenza di elementi sufficienti per assicurarsi una consistente rideterminazione d'imposta o in presenza del rischio che l'accertamento con adesione non giunga a buon fine, sarà più conveniente provvedere al ravvedimento operoso.

La coesistenza dell'istituto dell'accertamento con adesione e del ravvedimento operoso induce sicuramente il contribuente ad effettuare un'attenta valutazione su quale sia la soluzione da intraprendere, ponendo soprattutto attenzione agli elementi in possesso all'Ufficio e della documentazione a proprio favore di cui dispone il contribuente stesso<sup>408</sup>.

#### **4.4. Le sanzioni penali**

L'accertamento con adesione determina un vantaggio premiale anche per quanto attiene le sanzioni penali, al fine di incentivare ulteriormente il contribuente a definire la potenziale lite in via amministrativa. Il comma 3, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997, prevede che i reati penali previsti dalla L. n. 516/1982, c.d. "Legge manette agli evasori", siano esclusi dalla punibilità, ad eccezione di quelli aventi natura fraudolenta, art. 2, comma 3 e art. 4 della medesima legge<sup>409</sup>. Sostanzialmente quindi, il contribuente che definisce con adesione la propria posizione fiscale, potrà fruire della definitività del periodo d'imposta oggetto dell'accordo, salvo le eccezioni al comma 4, art. 2 del D. Lgs. n. 218/1997 di cui si è detto nel precedente paragrafo, e sanare la propria posizione

---

<sup>408</sup> Cfr. Parisi P., *Due aspetti "tormentati" del nuovo ravvedimento operoso trovano definitiva conferma*, in *il Fisco*, 2015, pt. XXVI, fasc. n. 1, pagg. 2547 ss.

<sup>409</sup> I reati esclusi dalla causa di non punibilità riguardano il mancato versamento nei termini di ritenute per almeno dieci milioni di lire, da parte del sostituto d'imposta, risultati dalla certificazione rilasciate ai percipienti e nell'occultamento o nella distruzione delle scritture e dei documenti contabili, inoltre tutti i reati nelle ipotesi di falso e frode fiscale.

penale<sup>410</sup>.

L'evoluzione della disciplina per i reati tributari, avvenuta con l'introduzione del D. Lgs. n. 74/2000, ha abrogato le disposizioni previste dalla L. n. 516/1982 in riferimento all'accertamento con adesione. Attualmente le cause di non punibilità per il contribuente che perfeziona l'accordo in adesione sono limitate solamente ad alcuni reati minori, così come previsto dall'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000<sup>411</sup>; per tutte le altre tipologie di reati si determina invece una causa attenuante<sup>412</sup>, ai sensi dell'art. 13 *bis* del D. Lgs. n. 74/2000<sup>413</sup>. Il contribuente in quest'ultimo caso potrà fruire di un abbattimento della sanzione principale fino al cinquanta per cento e la non applicabilità delle pene accessorie. Tuttavia, in ambedue le circostanze di non punibilità o di causa attenuante, la condizione necessaria affinché il contribuente possa godere di tali benefici in ambito penale, è il pagamento del debito tributario<sup>414</sup> prima dell'apertura del dibattimento di primo grado relativo ai fatti costituenti reato<sup>415</sup>.

Nel caso in cui l'atto di adesione non sia ancora stato redatto, per consentire al contribuente di beneficiare ugualmente della causa attenuante, è necessario che quest'ultimo chieda al giudice il rinvio dell'apertura del dibattimento ed all'Ufficio una

---

<sup>410</sup> Cfr. Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *op. cit.*, pagg. 64 ss.

<sup>411</sup> Art. 13, comma 1 del D. Lgs. 74/2000: «I reati di cui agli articoli 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso».

<sup>412</sup> La Circolare, 4 agosto 2000, 154/E, ha specificato che la formulazione letterale dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000 è aperta e per questo «devono ritenersi applicabili tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento, nonché tutte quelle eventuali di futura introduzione».

<sup>413</sup> Art. 13 *bis*, comma 1 del D. Lgs. 74/2000: «Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà 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, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie».

<sup>414</sup> Il debito tributario è costituito dall'imposta dovuta non versata, dalle sanzioni e dagli interessi.

<sup>415</sup> Cfr. Versiglioni M., *Accertamento con adesione, cit.*, pagg. 32 ss.

In giurisprudenza si vedano le sentenze Cassazione Penale, Sez. III, 13 maggio 2004, n. 30580; Cass. Pen., Sez. III, 23 gennaio 2009, n. 3203 e Cassazione Penale, Sez. III, 7 gennaio 2013, n. 176, tutte in banca dati Fisconline. La massima di quest'ultima sentenza così si esprime: «In tema di reati finanziari, l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario, prevista dall'art. 13 D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non è applicabile in caso di adesione all'accertamento, atteso che il suo riconoscimento è subordinato all'integrale estinzione dell'obbligazione tributaria mediante il pagamento anche in caso di espletamento delle speciali procedure conciliative previste dalla normativa fiscale». Più recentemente si veda la sentenza, sempre sulla medesima linea delle precedenti, della Cassazione Penale, Sez. III, 8 marzo 2015, n. 11352, in banca dati Fisconline.

velocizzazione del contraddittorio, di modo che possa effettuare il pagamento nei termini previsti dall'art. 13 *bis* per poter fruire dell'abbattimento al cinquanta per cento delle sanzioni penali, o della causa di non punibilità *ex art. 13*<sup>416</sup>.

L'accertamento con adesione a regime si differenzia dal precedente disposto normativo, il D. L. n. 564/1994, per i vantaggi penali apportati al contribuente che lo perfeziona. Il precedente regime, infatti, oltre ad avere una portata d'applicazione inferiore, individuava negli illeciti tributari penali una circostanza costituente causa ostativa all'ammissibilità della definizione, così come traspare dal comma 2, art. 2 *bis* del D. L. n. 564/1994<sup>417 418</sup>.

In quest'ambito non sono mancate asperità per individuare i rapporti che sussistono tra l'accertamento definito in adesione e il procedimento penale.

I reati tributari si verificano quando il contribuente pone in essere determinate condotte penalmente rilevanti; talvolta è necessario che queste raggiungano una determinata soglia d'imposta evasa affinché si integri la fattispecie delittuosa. L'Amministrazione finanziaria, se durante le indagini ravvisa ipotesi di reato, dovrà inoltrare tale notizia alla Procura della Repubblica.

Uno degli argomenti maggiormente controversi è se l'avvenuto perfezionamento dell'accordo, al di sotto della soglia penale, faccia venire meno il reato tributario. Infatti, qualora si perfezioni l'accertamento con adesione, l'Ufficio segnala l'avvenuto accordo alla Procura; quindi si potrebbero verificare due diversi comportamenti: un primo, potrebbe disporre l'archiviazione del procedimento, in quanto l'imposta evasa definita in via amministrativa è stata ridimensionata al di sotto della soglia penalmente rilevante; un secondo, riterrà applicabili solamente i benefici attenuanti, disciplinati dall'art. 13 *bis* del D. Lgs. n. 74/2000. Le due diverse vedute traggono origine da quanto previsto nell'art. 20 del medesimo D. Lgs.<sup>419</sup>, il quale disciplina che il procedimento amministrativo tributario ed il giudizio tributario non possono interferire e/o condizionare le indagini

---

<sup>416</sup> Si veda, Antico G., *Accertamento con adesione: il reato può venir meno nonostante il doppio binario*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXVIII, pagg. 2782 ss.

<sup>417</sup> L'art. 2 *bis*, comma 2 del D. L. n. 564/1994, prevede: «La definizione non è ammessa quando sulla base degli elementi, dati e notizie a conoscenza dell'ufficio è configurabile l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di cui agli artt. 1, comma 1, 2, comma 3, 3 e 4 del Decreto Legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni. Tale disposizione si applica anche quando per i medesimi reati risulta essere stato presentato rapporto dalla Guardia di finanza o risulta essere stata avviata l'azione penale».

<sup>418</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione, Sez. V, 12 febbraio 2016, n. 2809, in banca dati Fiscoonline.

<sup>419</sup> L'art. 20 del D. Lgs. n. 74/2000, dispone: «Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

penali. Tale principio è conseguenza del diverso valore probatorio prodotto dalle presunzioni e dalle prove testimoniali nei due diversi procedimenti, che inducono ad un contrasto del giudicato<sup>420</sup> a seguito del c.d. “doppio binario”. Così il giudice tributario non può applicare in via estensiva gli effetti della sentenza penale in ambito tributario senza prima averne verificato la rilevanza nel proprio ambito specifico<sup>421</sup>.

La giurisprudenza di legittimità<sup>422</sup> è intervenuta sulla questione stabilendo che, se l'imposta evasa si riduce al di sotto della soglia penalmente rilevante in seguito alla procedura di adesione, il reato non è più integrabile. Quanto detto è valido purché non vi siano concreti elementi di fatto che inducano a presupporre una maggior attendibilità dell'imposta inizialmente quantificata rispetto a quella successivamente ridefinita. Infatti, il giudice penale, pur non essendo vincolato all'esito del giudizio tributario, non può ugualmente prescindere in *toto* dalla pretesa dell'Amministrazione<sup>423</sup>.

Alla luce di quanto sopra esposto è evidente quindi che nel caso in cui il contribuente definisca in adesione la propria posizione fiscale, se la rideterminazione d'imposta permane al di sopra della soglia di punibilità per i reati tributari, il soggetto potrà fruire della causa attenuante o di non punibilità. Viceversa se si riduce al disotto di questa, il reato tributario non sarà integrabile, purché non sussistano concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta. D'altronde è corretto mantenere l'autonomia dei due procedimenti al fine di salvaguardare le regole e le garanzie proprie di ciascuna giurisdizione, ma la funzione di accertamento è un momento antecedente sia al contenzioso tributario sia al contenzioso penale, da cui essi stessi traggono origine. È quindi fisiologico il diverso impatto dell'accertamento, rispetto al contenzioso tributario, sul procedimento penale poiché

---

<sup>420</sup> Precedentemente, prima dell'introduzione del D. Lgs. n. 74/2000 e della L. n. 516/1982, i reati tributari erano disciplinati dalla L. n. 4/1929 la quale, al fine di evitare un contrasto di giudicato, disponeva la pregiudiziale tributaria. Successivamente la L. n. 516/1982 ha abrogato tale pregiudiziale ed ha stabilito l'autonomia dei procedimenti tributari e penali, prevedendo che il procedimento penale dovesse prescindere dalla quantificazione dell'evasione poiché non sanzionava condotte illecite effettive, ma solo comportamenti che potevano essere potenzialmente lesivi di un interesse generale, introducendo il c.d. “doppio binario”. Il legislatore, con l'attuale D. Lgs. n. 74/2000, ha ristabilito la rilevanza nel procedimento penale di accertare l'imposta evasa, mantenendo l'autonomia dei due processi, ma senza reintrodurre la pregiudiziale tributaria, da ciò deriva il contrasto dei giudicati tra i procedimenti penali e quelli amministrativi.

<sup>421</sup> Così, la sentenza della Cassazione, Sez. Trib., 11 giugno 2009, n. 13503, in banca dati Fisconline.

<sup>422</sup> Cassazione Penale, Sez. III, 14 febbraio 2012, n. 5640, in banca dati Fisconline.

<sup>423</sup> Si veda, Iorio A. e Mecca S., *L'adesione sotto soglia penale fa venir meno il reato tributario*, in il Fisco, 2012, pt. IX, fasc. n. 2, pagg. 1381 ss.

questo non è caratterizzato da valutazioni giudiziarie, bensì trattasi di una valutazione tecnica<sup>424</sup>.

Le medesime conclusioni possono essere ricondotte alla disciplina della confisca per equivalente<sup>425</sup>, per cui il valore dei beni confiscati dovrà essere rideterminato in base al debito tributario accertato in sede di accertamento con adesione. È evidente che «il profitto del reato tributario sequestrabile ai fini della confisca per equivalente diminuisce in misura pari all'importo versato al Fisco dal contribuente in funzione dell'accordo»<sup>426</sup> sottoscritto in sede di accertamento con adesione, poiché mediante tale pagamento, si viene a ridurre il profitto del reato stesso. Inoltre si ricorda che, ai sensi del comma 2, art. 12 *bis* del D. Lgs. n. 74/2000<sup>427</sup>, la confisca non opera anche qualora il contribuente si impegni al versamento in forma rateale, questo al fine di «garantire il rispetto del principio di proporzionalità tra il credito garantito e il patrimonio assoggettato a vincolo cautelare»<sup>428</sup>.

L'accertamento con adesione a regime produce sicuramente vantaggi da non sottovalutare nell'aspetto sanzionatorio, sia amministrativo sia penale; esso genera inoltre una quasi certa definitività degli accertamenti per il periodo d'imposta oggetto d'adesione, infine permette di contrarre notevolmente le tempistiche e le spese processuali mediante la definizione in via amministrativa della potenziale lite giudiziaria.

---

<sup>424</sup> Così, Nardelli M., *Le interferenze tra l'accertamento penale e quello tributario*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2012, pt. IV, pagg. 287 ss.

<sup>425</sup> La confisca per equivalente viene attuata qualora non sia possibile effettuare la confisca diretta del profitto del reato (corrispondete al debito tributario, vedi nota 414), *ex art.* 240 c.p.

<sup>426</sup> Borgoglio A., *Rilevanza dell'accertamento con adesione nella confisca per equivalente*, in il Fisco, 2012, pt. XLVIII, fasc. n. 1, pag. 7718.

Cfr. la sentenza Cassazione Penale, Sez. III, 23 novembre 2012, n. 45847, in banca dati Fisconline.

<sup>427</sup> L'art. 12 *bis*, comma 2 del D. lgs. n. 74/2000, prevede: «La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».

<sup>428</sup> Borgoglio A., *op. cit.*, pag. 7719.

## Conclusione

Il Legislatore, con la disciplina dell'accertamento con adesione, ambiva a migliorare ed a rendere più funzionale l'accertamento delle imposte attribuendo importanza agli Uffici, ritenendo che questa fosse la modalità più efficiente ed efficace per determinare in maniera corretta la reale capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, nel rispetto dell'art. 53 Cost.

L'accertamento con adesione risulta uno strumento sicuramente vantaggioso per il contribuente poiché esso determina la preclusione, salvo specifiche eccezioni, d'ulteriori accertamenti, la possibilità di rateizzare la maggior pretesa erariale con le rispettive sanzioni ed interessi, nonché la causa di non punibilità o attenuante per i reati tributari. Il carattere premiale è evidente, ma non è altrettanto determinato se ciò derivi dal fatto che il contribuente abbia partecipato all'accertamento con adesione per far sì che venisse individuata la "giusta imposta" deflazionando il contenzioso, o se scaturisca da un interesse maggiore ad incentivarne l'utilizzo ed il perfezionamento, anche in assenza di una reale corrispondenza con l'effettiva capacità contributiva, così da garantire all'ente impositore una stabilità dell'atto e una pronta riscossione del debito tributario. Quest'ultimo indirizzo determinerebbe sicuramente una minor "bontà" dell'istituto, poiché questo significherebbe premiare il contribuente che perfeziona l'accertamento con adesione, non tanto per il fatto che questo abbia collaborato con l'Amministrazione esponendo le proprie ragioni in fase amministrativa, bensì con lo scopo di indurlo all'utilizzo anche qualora l'imposta rideterminata si discosti da quella effettivamente dovuta, cosicché l'Erario possa ottenere una definitività dell'atto e una pronta riscossione della maggior imposta. Ciononostante, anche nel caso in cui l'istituto in questione venga attuato maggiormente con un interesse meramente economico e non volto alla ricerca del giusto riparto, è uno strumento che risponde all'attuale necessità e volontà di far partecipare il contribuente nei procedimenti amministrativi al fine di evitare la proposizione del ricorso.

L'accertamento con adesione è uno degli strumenti deflativi del contenzioso che ha permesso di ridurre il numero dei ricorsi pervenuti alle Commissioni Tributarie<sup>429</sup>, va

---

<sup>429</sup> Aucejo E. V. e Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, cit., pagg. 915 ss.

inoltre osservato che tale istituto attribuisce importanza alla struttura del sistema del diritto tributario, ovvero antepone l'autorità Amministrativa finanziaria al giudice. Gli Uffici amministrativi spesso sono stati messi in secondo piano, ma questi hanno il compito e il dovere di determinare la corretta imposta ed adempiono, o almeno dovrebbero, a questa funzione prima del giudice tributario. Occorre orientarsi verso quest'impostazione superando l'idea che sia il giudice il riferimento primario per la rideterminazione dell'imposta, poiché egli è un soggetto che dovrebbe intervenire solo successivamente all'operato dell'Amministrazione per giudicare l'eventuale controversia tra le parti. Il sistema fiscale dovrebbe indurre il contribuente ad avere un confronto dialettico con l'Amministrazione al fine di comporre la corretta pretesa erariale e solo eventualmente rivolgersi al giudice, come facoltà e non come prassi. Quest'impostazione viene già perseguita nella gran parte dei Paesi sviluppati.

La necessità di cooperare e di far partecipare attivamente il contribuente nella fase amministrativa è una probabile conseguenza dell'attuale modalità d'effettuare l'attività accertativa che, abbandonando sempre più il sistema incentrato sulle voci reddituali analitico-contabili, è ora orientata su un sistema "catastizzato" basato su parametri e coefficienti in base ai quali rapportare la capacità contributiva dei diversi soggetti passivi d'imposta<sup>430</sup>. Gli accertamenti spesso vengono effettuati sulla base di strumenti presuntivi e tecniche di determinazione della base imponibile tramite modalità parametriche, inoltre gli adempimenti fiscali sono sempre più numerosi e dettagliati, questo come conseguenza della volontà di ridurre e contrastare l'evasione fiscale<sup>431</sup>. Tutto ciò conduce talvolta ad accertamenti che non rispecchiano la reale capacità contributiva, questo deriva principalmente dall'automatismo delle presunzioni che comportano un elevato rischio di sottoporre a tassazione di redditi solo apparenti<sup>432</sup>. Di conseguenza ci si discosta così dall'individuare l'effettiva imposta dovuta e si giunge a conclusioni spesso troppo distaccate e poco realistiche a causa di una mancata contestualizzazione nell'ambito e soprattutto nell'ambiente circostanziale in cui opera il soggetto accertato, incrementando anche il numero potenziale di infondate liti giudiziali. Tale situazione può essere molte volte superata con un trasparente confronto dialettico tra Amministrazione e contribuente, senza la reale necessità di un intervento da parte del giudice.

---

<sup>430</sup> Cfr. Consolazio M. L., *L'accertamento con adesione del contribuente, cit.*, pagg. 64 ss.

<sup>431</sup> Si veda, Basilavecchia M., *Metodi di accertamento*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, pt. V, pagg. 1107 ss.

<sup>432</sup> *Ivi*, pag. 1110.

L'accertamento con adesione, come emerso nel corso dell'elaborato, risponde certamente a tutte queste necessità, focalizzando l'attenzione sul contraddittorio tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria al fine di prevenire la lite. Il D. Lgs. n. 218/1997 ha introdotto una notevole innovazione del rapporto tra Amministrazione e cittadino, anche se, dopo oltre vent'anni dal suo ingresso nel diritto tributario, sussistono ancora dubbi e perplessità legate all'operato dell'istituto medesimo. Nonostante ciò questo assume ugualmente una grande rilevanza tutt'oggi, in quanto si coordina con l'attuale e futuro indirizzo di far partecipare sempre più il contribuente ai procedimenti amministrativi. Infatti l'ordinamento fiscale è sempre più incline ad una proficua collaborazione e ad un più ampio dialogo tra il Fisco ed il contribuente.

La volontà di prevenire le liti fiscali è evidente se si considerano alcune recenti disposizioni normative che, in modi diversi, ricercano tutte una deflazione del contenzioso: la legge di delega fiscale, L. n. 23/2014; la legge sulla *voluntary disclosure*, L. n. 186/2014 e la legge di stabilità 2015, L. n. 190/2014.

Il sistema tributario continua ad evolversi nel tentativo di far sì che il contenzioso giudiziale divenga un'eventualità solo residuale<sup>433</sup>. La stessa Agenzia delle Entrate ha espresso la necessità di operare con un differente approccio ai controlli, mentre la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto più ampi diritti partecipativi al cittadino<sup>434</sup>.

Un contributo a questa tendenza deriva anche da fonti sovranazionali, quali la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dalla stessa giurisprudenza europea. Per quanto attiene la prima, con l'art. 41, ha introdotto il principio secondo il quale ogni individuo ha il diritto di essere ascoltato prima che sia intrapreso un provvedimento pregiudizievole nei suoi confronti. La giurisprudenza europea, invece, in materia doganale ha riconosciuto un diritto generalizzato al contraddittorio, attribuendo così un'estensione applicativa anche a quei procedimenti dove non fosse espressamente previsto il raffronto dialettico; ciò ha influenzato anche la dottrina.

Il sistema tributario si sta quindi evolvendo, come conseguenza fisiologica dovuta al fatto che questo opera in un contesto dinamico e non statico. Il diritto, affinché sia efficiente ed efficace, si deve conciliare con una società, un sistema economico e tendenze che mutano, prosperano e si modificano nel tempo; il c.d. diritto vivente. Per questi motivi

---

<sup>433</sup> Si veda, Leo M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in il Fisco, 2015, pt. IXXX, pagg. 2807 ss.

<sup>434</sup> Si veda, Basilavecchia M., *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in Corriere Tributario, 2014, pt. XXXIX, pagg. 2994 ss.

è necessario che si abbandoni sempre più, almeno teoricamente, il modello autoritativo e si ricerchi un'impostazione maggiormente collaborativa.

La reale esigenza del nostro sistema tributario è la semplificazione ed il contestuale potenziamento degli istituti deflativi. Quest'indirizzo è stato ricercato tramite la delega fiscale, L. n. 23/2014, la quale ha previsto una migliore trasparenza nel rapporto Fisco-contribuente e la volontà di abbandonare le contestazioni unicamente formali, attribuendo più semplicità e neutralità al sistema fiscale e privilegiando una primaria centralità al contraddittorio<sup>435</sup>. L'evidenza di quanto detto è individuata nel comma 3, art. 6 della legge di delega fiscale, ovvero la ricerca di garanzia per una migliore assistenza da parte degli Uffici nei confronti dei contribuenti di minori dimensioni e delle persone fisiche.

La principale difficoltà nell'attribuire un ruolo chiave al contenzioso amministrativo, che ne determina una notevole rigidità, è il principio d'indisponibilità tributaria e la volontà di ridurre al massimo la discrezionalità dei funzionari, di modo che sia assicurata una parità di trattamento fra i diversi contribuenti. Tuttavia se l'effettivo intento ed interesse è quello deflativo non bisogna operare con rigide procedure che determinano non poche complicazioni, come emerso da questo studio, bensì è necessario permettere quella flessibilità voluta dal caso stesso. L'accertamento con adesione, così come tutti gli altri strumenti deflativi del contenzioso, dovrebbe essere un procedimento elastico al quale, per un corretto funzionamento, non possono essere applicate regole sempre più stringenti.

La naturale conseguenza a questa assenza di flessibilità in relazione al caso concreto, porta a discordanti interpretazioni da attribuite alle disposizioni previste dall'istituto in questione, determinando spesso una minore efficienza ed efficacia dello stesso, limitandone così il risultato deflativo. Infatti anziché risolvere la questione dibattuta in fase amministrativa, questa, oltre ad essere proposta davanti al giudice tributario, potrebbe determinare l'emergere di una nuova controversia dovuta all'ambigua interpretazione della procedura stessa.

---

<sup>435</sup> Cfr. Guetta G., *La delega fiscale per un nuovo rapporto Fisco-contribuente?*, in *Corriere Tributario*, 2014, pt. XXXIX, pagg. 3013 ss.

## Bibliografia

### - Dottrina -

Alemanno G., *L'accertamento con adesione e gli istituti deflativi*, 1999, Verona: Centro Studi Tributari.

Amatucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*. 8 ed., 2007, Jovene, Napoli.

Antico G., *Accertamento con adesione. Redditi di capitale. Il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'art. 14 del D.P.R. n. 917/1986 in sede di adesione*, in *il Fisco*, 2004, pt. VIII, fasc. n. 1.

Antico G., *D.lgs. n. 218/1997. Accertamento con adesione: Annullabilità in autotutela di un atto di adesione*, in *il Fisco*, 2004, pt. XXII, fasc. n. 1.

Antico G., *Accertamento con adesione. La presentazione dell'istanza a seguito di accessi, ispezioni o verifiche. La ricostruzione dei ricavi nelle profumerie*, in *il Fisco*, 2004, pt. XX, fasc. n. 1.

Antico G., *Accertamento con adesione. Il valore delle verbalizzazioni in sede di contraddittorio*, in *il Fisco*, 2004, pt. XXXIV, fasc. n. 1.

Antico G., *Adesione su istanza del contribuente. I rapporti con il controllo formale*, in *il Fisco*, 2005, pt. II, fasc. n. 1.

Antico G., *D.lgs. n. 218/1997: osservazioni sulla revocabilità in autotutela dell'atto di adesione redatto. La pronuncia della corte di cassazione a Sezioni Unite*, in *il Fisco*, 2006, pt. X, fasc. n. 1.

Antico G., *Accertamento con adesione su parametri e studi di settore. L'ulteriore azione accertatrice per gli atti definiti in adesione*, in *il Fisco*, 2006, pt. XXIV, fasc. n. 1.

Antico G., *Adesione su istanza del contribuente. Effetti del mancato invito dell'Ufficio*, in *il Fisco*, 2009, pt. XXIV, fasc. n. 2.

Antico G., *Accertamento con adesione: il reato può venir meno nonostante il doppio binario*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXVIII.

Antico G., *L'adesione è immodificabile*, in *il Fisco*, 2016, pt. XV.

Antico G. e Fusconi V., *Accertamento con adesione: la proposta dell'ufficio. La proposta del contribuente*, in *il Fisco*, 2002, pt. XXI, fasc. n. 1.

Antico G. e Fusconi V., *Accertamento senza contraddittorio. È possibile successivamente utilizzare l'istituto dell'adesione?*, in *il Fisco*, 2008, pt. XXXI, fasc. n. 1.

Antico G. e Carriolo F., *Accertamento con adesione: Società di capitali. Dalla presunzione di distribuzione degli utili alla tassazione per trasparenza su opzione*, in *il Fisco*, 2005, pt. XXXII, fasc. n. 1.

Ardito F., *La revocabilità dell'accertamento con adesione del contribuente*, in *Bollettino Tributario*, 2005, pt. XXIII.

Attardi C., *Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *il Fisco*, 2012, pt. XXX, fasc. n. 1.

Aucejo E. V. e Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, pt. V.

Aurelj S., *Gli strumenti deflativi del contenzioso nell'ambito dei tributi locali*, in *il Fisco*, 2010, pt. V, fasc. n. 1.

Azzoni V., *L'adesione ai verbali di contestazione e i termini a difesa: corsi e ricorsi dei vizi di illegittimità dell'accertamento*, in *Bollettino Tributario*, 2013, pt. XIV.

- Basilavecchia M., *Il sindacato del giudice sulla procedura di accertamento con adesione*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2004, pt. V.
- Basilavecchia M., *La definizione dei processi verbali*, in Corriere Tributario, 2008, pt. XXXVI.
- Basilavecchia M., *Metodi di accertamento*, in Rassegna Tributaria, 2012, pt. V.
- Basilavecchia M., *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in Corriere Tributario, 2014, pt. XXXIX.
- Batalocco P. e Colasanti A., *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: stato attuale e criticità*, in Justice.Luiss.it, 2014.  
(<http://justice.luiss.it/files/2014/07/Batalocco-Colasanti-Gli-istituti-deflattivi-del-contenzioso-tributario.pdf>)
- Batistoni Ferrara F., voce *Accertamento con adesione*, in Enciclopedia del Diritto I-XLVI, 1998, Giuffrè, pt. Aggiornamento II Abuso-Tribunale, Milano.
- Batistoni Ferrara F., *Profili di incostituzionalità dell'accertamento con adesione e della programmazione fiscale*, in Corriere Tributario, 2007, pt. XXIV.
- Batistoni Ferrara F., *Istanza di accertamento con adesione e deduzioni difensive sulle sanzioni*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2007, pt. XII.
- Beccalli C., *Salva la sospensione per impugnare anche se l'istanza di adesione proviene da curatore non autorizzato*, in il Fisco, 2015, pt. XXXI.
- Beghin M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza: corso di diritto tributario. Vol. 1*, 2010, Giappichelli, Torino.
- Beghin M., *Diritto tributario: per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*. 2 ed. Assago. 2015, Wolters Kluwer CEDAM, Padova.

Bianchi F. e Lupi R., *È utilizzabile l'adesione per un diverso periodo d'imposta e un diverso tributo?*, in *Dialoghi Tributari*, 2013, pt. III.

Bianchi F. e Lupi R., *Accertamento con adesione e sospensione feriale: dalla cassazione un inquadramento processualcivilistico*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, pt. IV.

Borelli P., *Effetti della definizione dell'accertamento con adesione su crediti d'imposta ritenuti non spettanti*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2006, pt. VIII.

Borgoglio A., *Adesione ai verbali, agli inviti al contraddittorio e agli accertamenti*, in *il Fisco*, 2009, pt XXI, fasc. n. 1.

Borgoglio A., *Mancata convocazione del contribuente all'adesione e legittimità dell'avviso di accertamento*, in *il Fisco*, 2009, pt. XXXVI, fasc. n. 1.

Borgoglio A., *La mancata convocazione del contribuente all'adesione non invalida l'accertamento*, in *il Fisco*, 2010, pt. IX, fasc. n. 1.

Borgoglio A., *Accertamento valido anche se il contribuente istante per l'adesione non viene invitato dall'Ufficio*, in *il Fisco*, 2012, pt. III, fasc. n. 2.

Borgoglio A., *Rilevanza dell'accertamento con adesione nella confisca per equivalente*, in *il Fisco*, 2012, pt. XLVIII, fasc. n. 1.

Borgoglio A., *Mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione e ricorso contro l'atto*, in *il Fisco*, 2013, pt. XXV.

Borgoglio A., *Omessa convocazione del contribuente a seguito di adesione e carattere definitivo dell'accertamento*, in *il Fisco*, 2013, pt. XLV, fasc. n. 1.

Borgoglio A., *L'Ufficio non è obbligato ad invitare il contribuente all'adesione*, in *il Fisco*, 2014, pt. XLIII.

- Borgoglio A., *La sospensione feriale dei termini non si cumula con quella per l'adesione*, in *il Fisco*, 2015, pt. XXXI.
- Branca A., *La nuova tollerabilità del «lieve inadempimento». Limiti ed eccessi di una definizione normativa*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2016, pt. IV.
- Bugamelli A., *Tardività del ricorso notificato in busta chiusa*, in *il Fisco* 2014, pt. XVII.
- Bullo A e Dominici F., *Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari*, in *Finanza & Fisco*, 2011, pt. I.
- Busico M., *Nulla l'avviso di accertamento in caso di mancato contraddittorio a seguito di accertamento con adesione*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2009, pt. XI.
- Campisi A., *Accertamento con adesione: la mancata convocazione del contribuente istante*, in *il Fisco*, 2004, pt. XXIX, fasc. n. 1.
- Capello F., *Gli effetti dell'istanza di accertamento con adesione sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento e sulla sospensione dell'efficacia esecutiva*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2011, pt. VIII.
- Capolupo S., *Manuale dell'accertamento tributario*, 2003, IPSOA, Milano.
- Capolupo S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, 2005, IPSOA, Milano.
- Capolupo S., *Istanza di accertamento con adesione e termini di impugnazioni*, in *il Fisco*, 2007, pt. I, fasc. n. 1.
- Cancedda M., *Per l'istanza di adesione rileva la data d'invio*, in *il Fisco*, 2017, pt. XI.
- Carnimeo D., *In quale data può considerarsi effettuata la spedizione tramite corriere privato dell'istanza con adesione*, in *Bollettino Tributario*, 2013, pt. VIII.

- Clemente A., *Apertura sull'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio a seguito di istanza di accertamento con adesione*, in *Corriere Tributario*, 2016, pt. XXXVII.
- Consolazio M. L., *L'accertamento con adesione del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pt. I.
- D'Angelo Giangiacomo, *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione al vaglio della giurisprudenza*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, pt. I.
- Dami F., *Il nesso di pregiudizialità tra accertamento del tributo ed irrogazione della sanzione*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2016, pt. II.
- De Luca V., Gallio F. e Terrin F., Lupi R., *Riflessi sulle imposte dirette della definizione dell'avviamento ai fini del registro*, in *Dialoghi Tributari*, 2011, pt. II, pagg. 151 ss.
- De Santis E., *Estensione della causa di nullità per vizi di firma dei dirigenti agli atti di adesione*, in *Bollettino Tributario*, 2015, parte XVIII.
- Denaro M., *Accertamento con adesione. Rilevanza dell'omesso invio dell'invito al contraddittorio*, in *il Fisco*, 2009, pt. XXXVI, fasc. n. 1.
- Denaro M., *Accertamento con adesione, successioni di leggi nel tempo e rilevanza delle cause di esclusione o inammissibilità*, in *il Fisco*, 2009, pt. XLV, fasc. n. 1.
- Denaro M., *Istanza "libera" per l'accertamento con adesione proposto dal contribuente*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXXVI.
- Di Lauro G., *L'accertamento con adesione*, in *Rivista online*, 2010.
- Di Siena M., *(Dis)orientamenti interpretativi sulla motivazione del provvedimento impositivo e sul contraddittorio*, in *Corriere Tributario*, 2017, pt. IX.

- Falsitta G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, pt. I.
- Falsitta G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, 2007, Milano.
- Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 6 ed. Assago, 2016, Wolters Kluwer CEDAM, Padova.
- Fantozzi A., *Il diritto tributario*, 3 ed., 2003, UTET, Torino.
- Fantozzi A., *Corso di diritto tributario*, Rist. aggiornata, 2004, UTET, Torino.
- Ferlazzo Natoli L., Fusconi V. e Antico G., *Guida al nuovo concordato fiscale*, ed. 2, 2003, Giuffrè, Milano.
- Ferlazzo Natoli L. e Montesano P., *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione e gli effetti del ritardo del versamento delle somme concordate*, in *Bollettino Tributario*, 2013, parte XXII.
- Ficari V., *L'evoluzione delle vicende processuali dei rapporti tra soci e società trasparenti*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, pt. II.
- Fransoni G., *"L'inutil precauzione": o sia della pretesa non cumulabilità del termine di sospensione feriale con quello di sospensione del termine in pendenza di un procedimento di accertamento con adesione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2015, pt. I.
- Fransoni G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. VI.

- Gaffuri G., *Diritto tributario: parte generale e parte speciale*. 8 ed. Milanofiori, Assago. 2016 Wolters Kluwer CEDAM, Padova.
- Gallo F., *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rassegna Tributaria*, 1994, pt. IV.
- Gallo F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pt. III-IV.
- Gallo F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela*, a cura di Poggioli, 2007, Padova.
- Gallo F., *Il valore definito con adesione ai fini dell'imposta di registro non vincola nelle imposte dirette*, in *il Fisco*, 2014, pt. XIV, fasc. n. 1.
- Giannini A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., 1956, Giuffrè, Milano.
- Giovannini A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *il Fisco*, 2015, pt. IV, fasc. n. 1.
- Gobbi C., *Accertamento tributario illegittimo e diritto al risarcimento del danno*, 2013, Giuffrè, Milano.
- Grassi E., *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, 1998, in *Diritto e Pratica Tributaria*, pt. V.
- Grassi S. e De Braco S. C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario: i rapporti tra fisco e contribuente*, 1999, CEDAM, Padova
- Greco G., *Natura giuridica del concordato in materia di ricchezza mobile*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1936, pt. I.

- Guetta G., *La delega fiscale per un nuovo rapporto Fisco-contribuente?*, in Corriere Tributario, 2014, pt. XXXIX.
- Guidara A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, 2010, Giuffrè, Milano.
- Iorio A. e Mecca S., *L'adesione sotto soglia penale fa venir meno il reato tributario*, in il Fisco, 2012, pt. IX, fasc. n. 2.
- Iorio A e Ambrosi L., *Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria*, in il Fisco, 2014, pt. XIX.
- Jezzi L. P., *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in Corriere Tributario, 2015, pt. XXXVI.
- L. E., *Accertamento con adesione: Ritardi nei pagamenti delle rate. Ravvedimento operoso*, in il Fisco 2004, pt. XXVI, fasc. n. 1.
- L. E., *Accertamento con adesione: Sospensione dei termini previsti per il ricorso presso la Commissione tributaria*, in il Fisco 2005, pt. III, fasc. n. 1.
- L. E., *Accertamento con adesione: Istanza del contribuente spedita per posta. Rilevanza della data di spedizione*, in il Fisco 2005, pt. XXXI, fasc. n. 1.
- L. E., *Imposta di registro. Decadenza dell'agevolazione prevista per la prima casa. Accertamento con adesione*, in il Fisco 2006, pt. XXV, fasc. n. 1.
- La Rocca S., *L'accertamento con adesione. Esercizio della discrezionalità e profili di illegittimità*, il Fisco, 2005, pt. XXIX, fasc. n. 1.
- La Rosa S., *Principi di diritto tributario*. 2. ed., 2006, Giappichelli, Torino.

Lembo M. e Pecchia Z., *Gli studi deflativi del contenzioso tributario: dall'accertamento con adesione alla mediazione tributaria*, in *Diritto.it*, 2014.

(<http://www.diritto.it/docs/36106-gli-istituti-deflativi-del-contenzioso-tributario-dall-accertamento-con-adesione-alla-mediazione-tributaria>)

Leo M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *il Fisco*, 2015, pt. IXXX.

Liburdi D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione*, in *il Fisco*, 2016, pt. IX, fasc. n. 1.

Luciano F., *Mediazione tributaria: aspetti tecnici e rapporti con i tradizionali istituti deflativi*, 2013, Lulu.com.

Lupi R., *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pt. IV.

Lupi R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, 2001, IPSOA, Milano.

Lupi R., *Diritto tributario: oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, 2009, Giuffrè, Milano.

Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario: la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, 2011, IPSOA, Milano.

Lupi R., *Diritto amministrativo dei tributi*, 2015.

(<http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/146878-Diritto-Tributario>)

Magistro L. e Fanelli R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, 1999, Giuffrè, Milano.

- Manoni E., *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato*, in *il Fisco*, 2015, pt. XI.
- Manoni E., *Istituti deflativi del contenzioso e individuazione del momento di perfezionamento dell'accordo*, in *il Fisco*, 2013, pt. XXX, fasc. n. 1.
- Manoni E., *Sul diniego di accertamento con adesione e sulla retroattività dell'atto di accertamento con adesione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, pt. I.
- Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, 2010, Giuffrè, Milano.
- Marcheselli A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corriere Tributario*, 2014, pt. XXXIII.
- Marchetto R., *Gli accertamenti parametrici nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2010, pt. V.
- Marello E., *L'accertamento con adesione*, 2000, Giappichelli, Torino.
- Marello E., *Note intorno all'atto di accertamento con adesione carente di forma o sottoscrizione*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, pt. VI.
- Marello E., voce *Concordato tributario*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, 2006, pt. II, Milano.
- Marello E., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giustizia Tributaria*, 2008.
- Marello E., *Il "perfezionamento" dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giurisprudenza Italiana*, 2010.
- Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, Cedam, Padova.

- Monteleone C., *Istanze e sospensione dei termini per la presentazione del ricorso*, in il Fisco, 2012, pt. XLI, fasc. n. 2.
- Moscatelli M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, 2007, Passim, Milano.
- Moschetti F., *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in il Fisco, 1995, pt. XXII.
- Nardelli M., *Le interferenze tra l'accertamento penale e quello tributario*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2012, pt. IV.
- Nocera C., *Gli effetti dell'accertamento con adesione e l'ulteriore azione accertatrice*, in Finanza & Fisco, 1997, pt. XXXIII.
- Nocera C., *Sospensione feriale: e per le procedure di accertamento con adesione?*, in IPSOA quotidiano online, 2016.  
(<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/contenziosotributario/quotidiano/2016/08/01/sospensione-feriale-e-per-le-procedure-di-accertamento-con-adesione>)
- Nouvion C., *Accertamento con adesione: resiste la sospensione dei termini per impugnare (si salva il contraddittorio e l'istituto)*, in Diritto e Pratica Tributaria, 2011, pt. V.
- Pagani G., *Il ruolo del contribuente tra Fisco e contribuenti: diritto, o mera facoltà?*, in il Fisco, 2011, pt. XV, fasc. n. 1.
- Parisi P., *Due aspetti "tormentati" del nuovo ravvedimento operoso trovano definitiva conferma*, in il Fisco, 2015, pt. XXVI, fasc. n. 1.
- Patrizi B., Patrizi G. e Marini G., *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela: la definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, 1999, Giuffrè, Milano.

- Perrone L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, 1969, Giuffrè, Milano.
- Petrillo G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, 2006, Giuffrè, Milano.
- Picciaredda F., *La corte costituzionale valorizza la funzione consensuale dell'accertamento con adesione*, in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2011, pt. VII.
- Poddighe A., *Accertamento con adesione e limiti del potere regolamentare dei comuni*, in Rassegna Tributaria, 2013, pt. IV.
- Potito E., *L'ordinamento tributario italiano*, 1978, Giuffrè, Milano.
- Puoti G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze., 1969, pt. I.
- Quatraro D. e Quatraro M., *Osservazioni in tema di revocabilità dell'accertamento con adesione ex Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218*, in Bollettino Tributario, 2005, pt. XIV.
- Racanati F., *Accertamento con adesione. Effetti del mancato versamento delle somme*, in il Fisco, 2011, pt. II, fasc. n. 1.
- Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, 2009, Giappichelli, Torino.
- Russo A., *Mancato versamento delle somme a seguito di adesione e successiva notifica dell'avviso di accertamento*, in il Fisco, 2009, pt. XXVIII, fasc. n. 2.
- Russo A., *Istituti deflativi del contenzioso e scelte discendenti tra la società di persone e i soci partecipanti*, in il Fisco, 2011, pt. XXVIII, fasc. n. 1.

Russo A., *L'ampia possibilità di rappresentanza del contribuente innanzi agli Uffici finanziari*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXXV.

Russo A., *Istanza di adesione sospende il termine per impugnare l'atto di contestazione dell'illecito*, in *il Fisco*, 2015, pt. XXXIX.

Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2007, Giuffrè, Milano.

Russo P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*. 2 ed., 2009, Giuffrè, Milano.

Sallustio C., *L'istanza di accertamento per adesione: funzione procedimentale, natura recettizia ed effetti sospensivi*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, pt. I.

Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento: nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, 1990, CEDAM, Padova.

Sandullo L., *Per una necessaria delimitazione della giurisdizione tributaria*, in *il Fisco*, 2007, pt. X.

Santamaria B., *Diritto tributario. Parte generale: fonti, principi costituzionali, accertamento e ispezioni, riscossione, sistema sanzionatorio, processo tributario, fiscalità internazionale*. 7 ed. 2011, Giuffrè, Milano.

Sardella S., *Accertamento con adesione. Effetti della sottrazione dell'atto di adesione sull'avviso di accertamento*, in *il Fisco*, 2009, pt. XXV, fasc. n. 1.

Sepio G., *Adesione al processo verbale di constatazione e impugnabilità del successivo atto di definizione*, in *il Fisco*, 2014, pt. XXII.

Stevanato D., *Accertamento con adesione del contribuente e sospensione dei termini per impugnare*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. II.

- Stevanato D., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. II.
- Stevanato D., *Inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento dopo la firma del "concordato"*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2009.
- Stevanato D., *Istanza di adesione e sospensione fissa dei termini per impugnare: scritta la parola fine?*, in *Corriere Tributario*, 2011.
- Stevanato D., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Corriere Tributario*, 2011.
- Stevanato D., *Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere*, in *Corriere Tributario*, 2015, pt. XXXIV.
- Stevanato D. e Lupi R., *Ancora sul coordinamento di sospensione dei termini e del processo*, in *Dialoghi Tributari*, 2011, pt. III.
- Stipo M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex. D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pt. V.
- Stipo M., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nel ordinamento democratico*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, pt. VI.
- Tesaurò F., *Compendio di diritto tributario*, 2004, UTET, Milano.
- Tesaurò F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte prima*, Vol. 1 ed., 2006, UTET, Torino.
- Tesaurò F. e Gianoncelli S., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Vol. 12 ed., 2016, UTET, Torino.

- Tomassini A., *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, in *Rassegna Tributaria*, pt. II.
- Tosi L., *La conciliazione giudiziale*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.* a Cura di Tesauro F., 1998, Torino.
- Tosi L. e Lupi R., *Controversie previdenziali collegate ad accertamenti fiscali*, in *Dialoghi Tributari*, 2009, pt. V.
- Toto G. S., *Sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione ai sensi del D. L.vo n. 218/97, anche in raffronto alle nuove figure del concordato preventivo (triennale o biennale)*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze*, 2004, pt. VI-VII.
- Trocini S., Bianchi F. e Lupi R., *Delega ancora lontana dal contenzioso amministrativo*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, pt. II.
- Tundo F., *Possibili rimedi al mancato rinvio del contribuente al contraddittorio nell'accertamento con adesione*, in *Corriere Tributario*, 2013, pt. VII.
- Turchi A., *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, pt. IV.
- Turis P., *Effetti sostanziali e processuali dell'accertamento con adesione*, in *il Fisco*, 2014.
- Versiglioni M., *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, 1996, Passim, Perugia.
- Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, 2001, Giuffrè, Milano.

Versigioni M., *Accertamento con adesione*, 2011, CEDAM, Padova.

Versigioni M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (indisponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2012, pt. II.

Versigioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Treccani.it "diritto online"*, 2015.

([http://www.treccani.it/enciclopedia/accertamento-con-adesione-e-conciliazione-giudiziale\\_%28Diritto-on-line%29/](http://www.treccani.it/enciclopedia/accertamento-con-adesione-e-conciliazione-giudiziale_%28Diritto-on-line%29/))

#### **- Prassi -**

Agenzia delle Entrate, *L'accertamento con adesione*, 2016, Direzione Centrale Gestione Tributi in collaborazione con la Direzione centrale Accertamento.

#### **Circolari e risoluzioni – Agenzia delle Entrate**

Circ., 23 aprile 1996, n. 98/E;

Circ., 5 giugno 1997, n. 156/E;

Circ., 8 agosto 1997, n. 235/E;

Circ., 14 dicembre 1998, n. 8/E;

Circ., 10 luglio 1998, n. 180/E;

Circ., 20 ottobre 1999, n. 203/E;

Ris. Min., 11 novembre 1999, n. 159/E-III-5-173678;

Circ., 4 agosto 2000, n. 154/E;

D.R.E. Campania, 15 settembre 2000, c. prot. n. 34414;

D.R.E. Piemonte., nota 7 marzo 2001, prot. n. 18515;

Circ., 3 aprile 2001, n. 36/E;

Circ., D.R.E. Lombardia, 4 aprile 2001, n. 11/E;

Circ., 15 giugno 2001, n. 56/E;

Circ., 27 giugno 2001, n. 65/E;

Circ., 1 febbraio 2002, n. 35/E;

Circ., 8 aprile 2002, n. 28/E;

Circ., 4 marzo 2005, n. 8/E;

Circ., 13 aprile 2006, n. 14/E;  
Circ., 16 febbraio 2007, n. 11/E;  
Circ., 31 ottobre 2007, n. 60/E;  
Circ., 17 settembre 2008, n. 55/E;  
Circ., 16 febbraio 2009, n. 4/E;  
Circ., 13 marzo 2009, n. 8/E;  
Circ., 20 maggio 2010, n. 26/E;  
Circ., 21 giugno 2010, n. 37/E;  
Circ., 19 marzo 2012, n. 9/E;  
Circ., 15 febbraio 2013, n. 1/E;  
Circ., 2 agosto 2013, n. 27/E;  
Circ., 27 ottobre 2015, n. 35/E;  
Circ., 29 aprile 2016, n. 17/E.

**Provvedimento – Agenzia delle Entrate**

Prov. Dir. Agenzia entrate 3 agosto 2009, n. 117261.

**Circolari – Agenzia delle Dogane**

Circ. Min., 23 ottobre 2008, n. 38/D.

**Circolari - Assonime**

Circ., 19 gennaio 1998, n. 2.

**- Giurisprudenza -**

**Corte di Giustizia della Comunità Europea**

Corte di giustizia Europea, 18 dicembre 2008, n. C -349/07, in banca dati Fisconline;

Corte di giustizia UE, Sez. V, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in Corriere tributario.

**Suprema Corte di Cassazione**

Cass., Sez. Unite, 15 maggio 1939, n. 1661, in banca dati Foro.it;

Cass., Sez. I, 31 luglio 1939, n. 3018, in banca dati Foro.it;

Cass., Sez. I, 10 marzo 1975, n. 883, in banca dati Fisconline;

## *Bibliografia*

Cass., Sez. I, 19 marzo 1981, n. 1616, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 16 novembre 1988, n. 6200, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 22 giugno 1991, n. 7053, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. I, 30 aprile 1992, n. 5225, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 30 marzo 1994, n. 3131, in banca dati Pluris;  
Cass., Sez. II Civ., 29 agosto 1994, n. 7575, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. I, 20 gennaio 1995, n. 632, in banca dati Pluris;  
Cass., Sez. Trib., 24 giugno 1995, n. 6972, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. I, 29 settembre 1997, n. 9523, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. I, 10 luglio 1998, n. 6702, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 26 marzo 1999, n. 185, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 28 luglio 2000, n. 9946, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 16 marzo 2001, n. 12314, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 29 agosto 2001, n. 11327, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 18 marzo 2002, n. 3932, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 25 marzo 2002, n. 4269, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10800, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 25 ottobre 2002, n. 15063, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 6 novembre 2002, n. 15538, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 3 luglio 2003, n. 10481, in banca dati Fisconline;  
Cass. Pen., Sez. III, 13 maggio 2004, n. 30580, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 2 settembre 2004, n. 17702, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 1 dicembre 2004, n. 22564, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 13 luglio 2005, n. 14697, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 10 agosto 2005, n. 16776, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 8 settembre 2005, n. 1792, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 28 settembre 2005, n. 18962, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 29 settembre 2005, n. 19112, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 26 gennaio 2006, n. 1610, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 14 febbraio 2006, n. 3118, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 28 giugno 2006, n. 14945, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 30 giugno 2006, n. 15170, in banca dati Fisconline;

Cass., Sez. V, 30 giugno 2006, n. 15171, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 3 ottobre 2006, n. 21325, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 6 ottobre 2006, n. 21513, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 18 dicembre 2006, n. 27067, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 18 gennaio 2007, n. 1052, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 27 marzo 2007, n. 7388, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2007, n. 9222, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 11 maggio 2007, n. 10792, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 20 giugno 2007, n. 14377, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 2 novembre 2007, n. 23031, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 4 giugno 2008, n. 14814, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 4 giugno 2008, n. 14815, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 13 novembre 2008, n. 27051, in banca dati Fisconline;  
Cass. Pen., Sez. III, 23 gennaio 2009, n. 3203, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 16 febbraio 2009, n. 3698, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 23 aprile 2009, n. 9669, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 30 aprile 2009, n. 10086, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 13 maggio 2009, n. 10982, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 11 giugno 2009, n. 13503, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 12 giugno 2009, n. 13666, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 16 ottobre 2009, n. 21973, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 18 dicembre 2009, n. 26681, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 18 dicembre 2009, n. 26635, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 30 dicembre 2009, n. 28051, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 15 febbraio 2010, n. 3519, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite., 17 febbraio 2010, n. 3676, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 6 ottobre 2010, n. 20732, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 29 dicembre 2010, n. 26313, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 4 febbraio 2011, n. 2682, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 25 marzo 2011, n. 6905, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 16 dicembre 2011, n. 27145, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., Ord. 28 dicembre 2011, n. 29127, in banca dati Fisconline;

## *Bibliografia*

Cass., Sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29587, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 27 gennaio 2012, n. 1166, in banca dati Fisconline;  
Cass. Pen., Sez. III, 14 febbraio 2012, n. 5640, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 24 febbraio 2012, n. 2857, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. VI, Ord. 2 marzo 2012, n. 3368, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 9 marzo 2012, n. 3762, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 7 maggio 2012, n. 7334, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2012, n. 8628, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., Ord. 3 luglio 2012, n. 11127, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. VI, Ord. 5 luglio 2012, n. 11344, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. VI, Ord. 12 ottobre 2012, n. 17439, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, Ord. 7 novembre 2012, n. 19220, in banca dati Fisconline;  
Cass. Pen., Sez. III, 23 novembre 2012, n. 45847, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., Ord. 5 dicembre 2012, n. 21760, in Corriere tributario;  
Cass., Sez. V, 20 dicembre 2012, n. 23576, in banca dati Fisconline;  
Cass. Pen., Sez. III, 7 gennaio 2013, n. 176, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 31 maggio 2013, n. 13750, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 28 giugno 2013, n. 16347, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 2 ottobre 2013, n. 22510, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 30 ottobre 2013, n. 24435, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 16 maggio 2014, n. 10741, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 4 luglio 2014, n. 15311, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 16 luglio 2014, n. 16222, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 24 luglio 2014, n. 16876, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 24 luglio 2014, n. 16877, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 30 luglio 2014, n. 17314, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 17 settembre 2014, n. 19540, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Unite, 18 settembre 2014, n. 19667, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 17 ottobre 2014, n. 21991, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 14 gennaio 2015, n. 444, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. VI, Ord. 14 gennaio 2015, n. 527, in banca dati Fisconline;

Cass. Pen., Sez. III, 8 marzo 2015, n. 11352, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 20 maggio 2015, n. 10360, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 3 giugno 2015, n. 11403, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. VI, Ord. 5 giugno 2015, n. 11632, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2015, n. 13242, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 18 settembre 2015, n. 18377, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 11 novembre 2015, n. 23047, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 12 febbraio 2016, n. 2809, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V., 16 marzo 2016, n. 5138, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. VI, Ord. 20 aprile 2016, n. 7995, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 13 maggio 2016, n. 9847, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. Trib., 31 maggio 2016, n. 11348, in Corriere tributario;  
Cass., Sez. Trib., 23 novembre 2016, n. 23812, in banca dati Fisconline;  
Cass., Sez. V, 8 febbraio 2017, n. 3335, in banca dati Fisconline.

#### **Corte Costituzionale**

Corte Cost., Ord. 22 ottobre 1987, n. 342, in banca dati Fisconline;  
Corte Cost., 31 ottobre 1995, n. 473, in banca dati Fisconline;  
Corte Cost., Ord. 27 luglio 2005, n. 340, in banca dati Fisconline;  
Corte Cost., 14 gennaio 2010, n. 3, in banca dati Fisconline;  
Corte Cost., Ord. 15 aprile 2011, n. 140, in banca dati Fisconline;  
Corte Cost., 17 marzo 2015, n. 37, in banca dati Fisconline.

#### **Corte dei Conti**

Corte dei Conti Sicilia, 16 marzo 2005, n. 512, in banca dati Fisconline;  
Corte dei Conti Lombardia, 30 maggio 2006, n. 312, in banca dati Fisconline;  
Corte dei Conti, Sez. Centrale di controllo, 22 marzo 2010, n. 4/2010/G, in banca dati  
Corte dei Conti.

#### **Commissioni Tributarie Centrali, Regionali e Provinciali**

CTC, 16 novembre 1976, n. 1323, in banca dati Fisconline;  
CTC, 23 maggio 1983, n. 952, in banca dati Foro.it;

-----

## Bibliografia

- CTR, Veneto, Sez. XXIII, 12 febbraio 2004, n. 1, in banca dati Fisconline;
- CTR, Roma, Sez. XX, 21 novembre 2005, n. 144, in banca dati Fisconline;
- CT II grado, Trento, Sez. I, 11 marzo 2009, n. 16, in banca dati Fisconline;
- CTR, Umbria, Sez. II, 3 febbraio 2010, n. 19, in banca dati Fisconline;
- CTR, Torino, Sez. XXVI, 1 marzo 2011, n. 21, in banca dati Fisconline;
- CTR, Toscana, 10 giugno 2011, n. 51, in banca dati BIG Suite IP-SOA;
- CTR, Puglia, Sez. VIII, 30 settembre 2011, n. 103, in banca dati Fisconline;
- CTR, Lazio, Sez. XX, 5 dicembre 2011, n. 160, in banca dati Fisconline;
- CTR, Roma, Sez. II, 28 febbraio 2012, n. 40, in banca dati BIG Suite IP-SOA;
- CTR, Lombardia, Sez. XXVIII, 6 aprile 2012, n. 46, in banca dati Fisconline;
- CTR, Piemonte, 1 ottobre 2012, n. 60, in banca dati Fisconline;
- CTR, Toscana, Sez. XXI, 11 dicembre 2012, n. 84, in banca dati Fisconline;
- CTR, Roma, Sez. IX, 14 marzo 2013, n. 63, in banca dati Fisconline;
- CTR, Brescia, Sez. LXV, 18 aprile 2013, n. 56, in banca dati Fisconline;
- CTR, Piemonte, Sez. I, 3 ottobre 2013, n. 122, in banca dati Fisconline;
- CTR, Milano, Sez. XXVIII, 30 ottobre 2013, n. 140, in banca dati Fisconline;
- CTR, Roma, Sez. XXXIX, 14 novembre 2013, n. 697, in banca dati Fisconline;
- CTR, Campania, 21 novembre 2013, n. 264/33/13, in banca dati Fisconline;
- CTR, Toscana, Sez., 21 febbraio 2014, n. 343, in banca dati Fisconline;
- CTR, Firenze, Sez. XXXI, 31 marzo 2014, n. 671, in banca dati Fisconline;
- CTR, Aosta, Sez. I, 13 febbraio 2016, n. 39, in banca dati Fisconline;
- CTR, Perugia, Sez. I, 8 marzo 2016, n. 120, in banca dati Fisconline;
- 
- CTP, Treviso, Sez. VII, 11 ottobre 1999, n. 308, in banca dati Fisconline;
- CTP, Ragusa, Sez. I, 21 dicembre 2001, n. 291, in banca dati Fisconline;
- CT I grado, Trento, Sez. V, 28 novembre 2003, n. 95, in banca dati Fisconline;
- CTP, Siracusa, Sez. III, 21 maggio 2004, n. 289, in banca dati Fisconline;
- CTP, Genova, Sez. I, 2 marzo 2005, n. 74, in banca dati Fisconline;
- CTP, Messina, 8 marzo 2005, n. 273, in banca dati BIG Suite IP-SOA;
- CTP, Genova, Sez. VIII, 25 gennaio 2006, n. 668, in banca dati Fisconline;
- CTP, Nuoro, 1 febbraio 2006, n. 280/01/05, in banca dati Fisconline;
- CTP, Latina, Sez. V, 30 agosto 2007, n. 178, in banca dati Fisconline;
- CTP, Reggio Emilia, Sez. I, 18 dicembre 2008, n. 223, in banca dati Fisconline;

CTP, Vercelli, Sez. I, 9 marzo 2009, n. 14, in banca dati Fisconline;  
CTP, Genova, Sez. XII, 9 aprile 2009, n. 103, in banca dati Fisconline;  
CTP, Pescara, Sez. III, 25 giugno 2009, n. 190, in banca dati Fisconline;  
CTP, Torino, Sez. X, 16 luglio 2009, n. 96, in banca dati Fisconline;  
CTP, Milano, Sez. XXIV, 8 ottobre 2009, n. 292, in banca dati Fisconline;  
CTP, Reggio Emilia, Sez. I, 24 febbraio 2010, n. 31, in banca dati Fisconline;  
CTP, Torino, Sez. I, 26 marzo 2010, n. 57, in banca dati Fisconline;  
CTP, Vercelli, Sez. II, 15 aprile 2010, n. 25, in banca dati Fisconline;  
CTP, Milano, Ord. 24 maggio 2010, n. 381, in banca dati Fisconline;  
CTP, Caserta, 26 luglio 2011, n. 556/09/11, in banca dati Fisconline;  
CTP, Messina, Sez. XII, 9 febbraio 2012, n. 85, in banca dati Fisconline;  
CTP, Treviso, Sez. VIII, 18 luglio 2012, n. 73, in banca dati Fisconline;  
CTP, Messina, Sez. III, 17 marzo 2013, n. 265, in banca dati Fisconline;  
CTP, Pavia, Sez. I, 30 luglio 2013, n. 274, in banca dati Pluris;  
CTP, Caltanissetta, Sez. I, 12 ottobre 2016, n. 1023, in banca dati Fisconline;  
CTP, Novara, 2 marzo 2017, n. 45/1/17 in banca dati Fisconline.