

# **L'avviso di accertamento con adesione: dubbi e perplessità (The notice of accession assessment: doubts and perplexities)**

**di Emanuela Di Rauso**

*Dottoranda di ricerca in Imprenditorialità e Innovazione -  
Dipartimento di Economia - Università degli Studi della Campania  
"Luigi Vanvitelli"*

## **ABSTRACT**

Assessment with adhesion is a deflative institution of litigation that allows the tax claim to be redetermined in cross-examination with the tax authorities. The "accertamento con adesione", governed by Articles 5, 6, 12 of Legislative Decree No. 218/1997 - as amended from time to time - offers the taxpayer the possibility of defining the taxes due in the pre-litigation phase in adversarial proceedings with the tax authorities and thus avoiding the onset of tax litigation. It is an "agreement" between the taxpayer and the office that can be reached either before the issuance of a notice of assessment or afterwards, provided that the taxpayer does not file an appeal before the tax court. On the legal nature of the institution, there has been a heated doctrinaire debate, substantially still ongoing, arguing between the negotiated, transactional nature of a public law contract, or rather an agreement preparatory to the determination of the claim that does not take on the private features and is still conditioned by the payment of the due with the forms provided for by the D.Lgs. ult. cit. The following research paper, given the topics of undoubted interest, attempts to answer some questions on the subject:

Question 1: Is it possible to propose by the taxpayer who has accepted with adhesion, a claim for refund of what he believes was overpaid due to an error that would have vitiated his adhesion?

Question 2: Does a taxpayer who, as a result of an assessment with adhesion, has failed to pay on the due date only one of the installments following the first forfeit the benefit of the installment plan, making it legitimate to register the entire amount due in taxes, interest, and penalties, minus the payments already made?

Question 3: Is the suspension for 90 days from the ordinary time limit for challenging the taxable act resulting from the taxpayer's submission interrupted by the report of dispute of the non-agreement between the taxpayer and the tax authorities?

Question 4: Does necessary lithisconsortium exist between partnerships and partners when the assessment served after the partnership has consolidated the assessment with adhesion is at issue?

The following research paper, then in the first paragraphs seeks to answer the doubts and perplexities of the following institution, also addressing it from its earliest historical developments. In paragraph 3, on the other hand, it specifically answers the questions posed in the following abstract.

## **SINTESI**

*L'accertamento con adesione è un istituto deflattivo del contenzioso che consente di rideterminare la pretesa tributaria in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria. L'accertamento con adesione, disciplinato dagli artt. 5, 6, 12 del D.Lgs n. 218/1997 - e successive modifiche intervenute - offre al contribuente la possibilità di definire le imposte dovute in fase precontenziosa in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. È un "accordo" tra contribuente e ufficio che può*

*essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.*

*Sulla natura giuridica dell'istituto si è assistito ad un acceso dibattito dottrinario, sostanzialmente ancora in corso, discutendosi fra la natura negoziale, transattiva, di contratto di diritto pubblico, o piuttosto di accordo propedeutico alla determinazione della pretesa che non assume i tratti privatistici ed è pur sempre condizionato dal pagamento del dovuto con le forme prevista dal D.Lgs. ult. cit. Il seguente lavoro di ricerca, visti gli argomenti di indubbio interesse, cerca di rispondere ad alcuni quesiti sul tema:*

*Quesito 1: È possibile proporre da parte del contribuente che ha accettato con adesione, una richiesta di rimborso di quanto ritiene sia stato indebitamente pagato a causa di un errore che avrebbe viziato la sua adesione?*

*Quesito 2: Il contribuente che, in seguito ad un accertamento con adesione abbia omesso il versamento alla scadenza di una sola delle rate successive alla prima decade dal beneficio della rateizzazione, rendendo legittima l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi, e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti?*

*Quesito 3: La sospensione per 90 giorni dal termine ordinario di impugnazione dell'atto impositivo conseguente alla presentazione del contribuente è interrotta dal verbale di contestazione del mancato accordo tra questi e l'amministrazione finanziaria?*

*Quesito 4: Sussiste il litisconsorzio necessario tra società di persone e soci quanto è in discussione l'accertamento notificato dopo che la società ha consolidato l'accertamento con adesione?*

*Il seguente lavoro di ricerca, quindi nei primi paragrafi cerca di rispondere ai dubbi e alle perplessità del seguente istituto, affrontandolo anche sin dalle sue prime evoluzioni storiche. Nel paragrafo 3 invece, risponde nello specifico ai quesiti posti nel seguente abstract.*

## **SOMMARIO**

**1. Metodologia, Criterio di Ricerca, Fonti e domanda di ricerca - 2. Origine dell'accertamento con adesione e l'evoluzione storica - 3. Il funzionamento dell'accertamento con adesione: Chi può accedere, per quali imposte è possibile procedere, avvio del procedimento, ruolo del contraddittorio, instaurazione del rapporto, perfezionamento dell'accordo e sospensione feriale dei termini - 4. "A domanda sull'accertamento con adesione si risponde" - Dubbi e perplessità - 5. La lente sulla riforma: 30/04/2024 per il nuovo accertamento con adesione - 6. I vantaggi dell'accertamento con adesione - 7. Risultati di ricerca e conclusioni**

### **1. Metodologia, Criterio di Ricerca, Fonti e domanda di ricerca**

La metodologia utilizzata per il seguente lavoro è la revisione sistemica della letteratura, prendendo in considerazione le fonti dall'anno 2023 ad oggi. Le banche dati utilizzate sono: Juris, Researchgate, Scopus, Google Scholar. Inoltre, sono state prese in considerazione molti testi presenti presso la biblioteca dell'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli". Le parole chiave di ricerca sono state: dubbi accertamento con adesione - riforma accertamento con adesione - accertamento con adesione - accordo con amministrazione finanziaria.

La revisione sistemica della letteratura è stata svolta in questo modo:

- 1) Raccolta degli articoli attraverso le banche dati;

2) Attenta analisi degli articoli;

3) Messa in evidenza di tutte le componenti che forniscono una panoramica completa e precisa dell'argomento. Il seguente lavoro cerca di rispondere in maniera esaustiva ai quesiti posti nella sintesi iniziale.

## **2. Origine dell'accertamento con adesione e l'evoluzione storica**

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<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> P. Boria, "Diritto Tributario Estratto", Torino, 2023.

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. 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<sup>2</sup> 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 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. 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

---

<sup>2</sup> A. Monaci, "L'autorizzazione alle indagini bancarie nella sua evoluzione storico-normativa: gli interessi sottesi e la sua progressiva svalutazione ad opera del Legislatore e dei Giudici di legittimità", in *Diritto e pratica tributaria*, 2023, 5, p. 1828.

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 <sup>3</sup>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, 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

---

<sup>3</sup> R. Cordeiro Guerra, "Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito", in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 28 ottobre 2023.



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 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. 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<sup>4</sup> uno strumento snello, ma al tempo stesso garantista, per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria», evitando potenziali controversie e cercando così di ridurre il carico lavorativo delle Commissioni Tributarie, da qui la classificazione come strumento deflativo del contenzioso.

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». Il t.u.i.d. del 1958, n. 645, nell'art. 34,

---

<sup>4</sup> A. Contrino, “Spinte evolutive (sul piano sovranazionale) e involutive (a livello interno) in tema di bilanciamento fra diritto alla protezione dei dati dei contribuenti ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale”, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 3 ottobre 2023.

recepì l'accertamento con adesione in materia d'imposte dirette, meglio noto con il termine "concordato", così come disciplinato dalla c.d. Legge Tremelloni del 1956. Anche se con modalità più sfumate tale istituto compariva già nel t.u. 4021/1877, nel R.D. 560/1907 e nei Regi Decreti n. 32698 e n. 32709 del 1923, che iniziarono a delinearne in via più definita. 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 ed introdusse spunti argomentativi per permettere all'Amministrazione di rettificare l'accertamento, anche successivamente l'avvenuta adesione del contribuente, in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La disciplina risultava poco approfondita e dettagliata con la conseguenza che raramente si instaurava un vero e proprio contraddittorio tra contribuente 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"». 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 delineò gli accertamenti come «una sorta di "base d'asta"». La degenerazione del "concordato" diede luogo a c.d. "mercanteggiamenti" non tollerabili, tant'è che, con la riforma<sup>5</sup> del sistema tributario degli anni Settanta, si decise di eliminare l'istituto per tutte le imposte ad eccezione di quelle sui trasferimenti. 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

---

<sup>5</sup> S. Sebastiano, "Riforma dell'accertamento e concordato preventivo biennale", Giuffrè Francis Lefebvre.

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". 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. Alla luce di queste considerazioni si ritenne che il Sistema necessitasse 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. 65619, reintrodusse l'accertamento con adesione, revisionò la conciliazione giudiziale e si attuarono nuovi condoni, così da eliminare in modo decisivo il contenzioso tributario pregresso. La «più significativa novità introdotta con il concordato a regime è la fase del contraddittorio» che permette così al contribuente di «partecipare attivamente all'attività di accertamento<sup>6</sup> operata dall'Amministrazione finanziaria». Sulla scia della L. 656/1994 fu introdotto il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 21822, ispirato dalla delega contenuta nella L. 662/1996. Questo prevedeva strumenti deflativi del contenzioso più affinati ed efficaci, nonché revisionava in modo organico la disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale. 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». I due

---

<sup>6</sup> M. D'Alonzo, "La conclusione del controllo fiscale come 'accertamento': dell'adempimento o dell'inadempimento dell'obbligo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, p. 2120.

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. L'accertamento con adesione a regime si differenzia dal precedente soprattutto per l'aspetto inerente l'eliminazione delle cause ostantive di ammissione all'istituto, ed è paragonabile ad un «ricorso in opposizione», cioè «lo strumento del diritto amministrativo dove il riesame viene richiesto allo stesso organo che ha emesso l'atto». Questa esigenza di introdurre una sorta di «ricorso in opposizione» deriva da due fattori, una 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». La brevità dei tempi del contenzioso tributario, con 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». 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, che giungevano ai giudici tributari nei primi anni novanta, di questi solamente il 50%-70% venivano decisi. 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. Va inoltre detto che vi sono due filoni di dottrina nell’analisi dell’evoluzione storica: un filone 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 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. 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.

### **3. Il funzionamento dell’accertamento con adesione: Chi può accedere, per quali imposte è possibile procedere, avvio del procedimento, ruolo del contraddittorio, instaurazione del rapporto, perfezionamento dell’accordo e sospensione feriale dei termini**

L’accertamento con adesione consente all’Ufficio di riconsiderare la posizione del contribuente alla luce delle osservazioni, delle argomentazioni e dei documenti prodotti dal contribuente stesso in relazione a un accertamento effettuato nei suoi confronti. Ciò al fine di tentare una composizione amichevole del procedimento e, quindi, di ridurre il contenzioso tributario. Per questi motivi, il Decreto legislativo del 16 giugno 1997, n. 218, ha ampliato il campo di applicazione dell’istituto e ha spostato i limiti fissati dalla precedente Legge n. 656/94. Secondo una recente sentenza della Corte di

Cassazione, la sospensione dei termini per ferie, ora fissata dal 1° al 31 agosto, non interrompe i 90 giorni relativi al procedimento di accertamento con adesione, ma interrompe solo il termine di 60 giorni per la presentazione del ricorso. Attualmente, l'ambito soggettivo di applicazione dell'Istituto comprende tutti i contribuenti, compresi i sostituti d'imposta. È previsto un regime speciale per le società di persone e per i soggetti che rientrano nell'articolo 5 del t.u.i.r., nonché, ove applicabile, per i contribuenti IRES che optano per la trasparenza fiscale o per il regime del consolidato fiscale nazionale. Tale regime speciale può comportare una duplicazione della procedura di accertamento con adesione dell'Amministrazione finanziaria, che può coinvolgere diversi uffici dell'Amministrazione finanziaria e più soggetti privati (Circ. Agr. Entr. 31.10.2007, n. 60/E).

#### IMPOSTE PER LE QUALI È POSSIBILE EFFETTUARE UN ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'ambito di applicazione è limitato alle imposte sui redditi e alle relative imposte sostitutive, all'IRAP e alle principali imposte indirette quali l'IVA, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale e l'INVIM. Per quanto riguarda le imposte indirette diverse dall'IVA, solo uno dei soggetti obbligati in solido deve aderire all'accordo, non essendo necessaria una definizione unitaria del rapporto da parte di tutti i soggetti interessati (articolo 1, comma 2, del Decreto legislativo n. 218/97). L'accertamento con adesione è previsto anche per i tributi comunali e provinciali, a condizione che gli enti interessati cerchino, preventivamente, di regolamentare l'utilizzo dell'istituto (art. 50, L. n. 449/97; art. 52, L. n. 446 /97; Cass. n. 3762 del 09.03.2012).

Analogamente, per quanto riguarda i tributi propri delle regioni, il ricorso all'istituto è possibile, a condizione che l'autorità regionale ne consenta e disciplini l'utilizzo con espressa disposizione normativa. È quindi necessario contattare l'autorità locale per verificare se ha previsto questa possibilità nei suoi regolamenti. Il regolamento è

normalmente pubblicato sul sito dell'autorità. Sono escluse dall'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione le attività di liquidazione e controllo fiscale disciplinate dagli artt. 36-*bis*, e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/73, nonché gli atti di recupero dei crediti d'imposta in quanto considerati estranei alla fase di accertamento.

#### AVVIO DEL PROCEDIMENTO, RUOLO DELL'AVVERSARIO E POSSIBILI PROBLEMI

Il Decreto legislativo n. 218/97 prevede che la procedura possa essere attivata:

- dall'ufficio delle imposte (art. 5);
- dal contribuente (art. 6).

L'instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell'Ufficio, ai sensi dell'art. 5, non è obbligatoria in quanto ha la sola funzione di garantire la trasparenza dell'azione amministrativa e di consentire al contribuente un'immediata comprensione della controversia, tanto più che quest'ultimo può, ai sensi dell'art. 6, avviare la procedura di definizione con adesione qualora abbia ricevuto un avviso di accertamento o di rettifica in assenza di contraddittorio preventivo (Cass. 14.01.2015, n. 444). Tuttavia, se l'Ufficio esercita l'opzione, emette un invito a comparire, indicando:

- periodi d'imposta suscettibili di valutazione;
- il giorno e il luogo della comparsa;
- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di definizione agevolata ai sensi del comma 1- *bis*;
- le ragioni che hanno dato origine al reclamo.

#### PROTEZIONE DEL CONTRIBUENTE/IMPRESA

Da parte dell'ufficio fiscale, procedere d'ufficio significa però impedire al contribuente di attendere la notifica dell'avviso di accertamento per valutare l'opportunità di un ricorso immediato contro l'avviso o di presentare un'istanza di accertamento con adesione.

## PREREQUISITI PER L'AVVIO DELLA VALUTAZIONE CON ADESIONE

L'avvio della procedura da parte del contribuente, di cui all'articolo 6 del Decreto legislativo n. 218/97, può avvenire a seguito di:

- accesso, ispezione o verifica. In tal caso, il contribuente può chiedere all'Ufficio di formulare la proposta di accertamento ai fini dell'eventuale conciliazione;
- notifica di un avviso di accertamento o rettifica, non preceduta da un invito dell'Ufficio a partecipare al procedimento. In questo caso, il termine per il ricorso è sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza. Prima di impugnare l'atto davanti alla Commissione tributaria competente, il contribuente può presentare una proposta di adesione.

## OBBLIGO DI CONVOCAZIONE DEL CONTRIBUENTE

In un primo momento, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che la mancata convocazione del contribuente da parte dell'Ufficio a seguito della ricezione dell'istanza non comporti la nullità del procedimento di accertamento, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (Cass., SS.UU., sentt. 17.02.2010, n. 3676, n. 29127/2011 e n. 21760/2012).

D'altra parte, in un recente intervento, la giurisprudenza di merito ha ritenuto illegittimo l'accertamento fiscale derivante da un atto impositivo per il quale l'Amministrazione finanziaria non aveva emesso un invito a comparire, a causa della procurata violazione del diritto connesso del contribuente (CTR Lombardia, 30.01.2014, n. 551). Più recentemente, in tema di accertamento non preceduto dal contraddittorio con il contribuente, la Corte di Cassazione ha chiarito che la sanzione di nullità dell'atto conclusivo del procedimento (l'avviso di accertamento) non deve necessariamente essere prevista dalla legge, potendo essere desunta dai principi generali dell'ordinamento giuridico nazionale e dell'Unione europea (Cass., SS.UU., sent. 18.09.2014, n. 1967). A tal proposito, la Corte



costituzionale ha ulteriormente chiarito che la sanzione della nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del contraddittorio preventivo, anche se non espressamente prevista, deve ritenersi "proporzionata" alla gravità della violazione stessa (cfr. sent. 07.07.2015, n. 132). Per quanto riguarda il contribuente, è intuitivo che sia utile portare all'attenzione dell'Ufficio qualsiasi osservazione, argomentazione o documento rilevante ai fini dell'inquadramento della sua vicenda fiscale o della sua corretta interpretazione. L'Ufficio, inoltre, è tenuto a valutare criticamente le motivazioni e le prove offerte dal contribuente. Vale la pena sottolineare che, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, il contribuente può presentare un'istanza al giudice tributario solo in assenza di un preventivo invito a comparire ai sensi dell'art. 5. In caso contrario, l'istanza non legittimerebbe la proroga di 90 giorni per la produzione del ricorso al giudice tributario (CTR Lazio, 02.01.2013, n. 14; CTR Lombardia, 20.04.2012, n. 43). Per il contribuente, formulare un'istanza di adesione all'accertamento prima della notifica dell'avviso di accertamento significa imporre all'Ufficio l'onere di motivare nel successivo avviso di accertamento le ragioni di non condivisione delle osservazioni e delle giustificazioni prodotte in sede istruttoria<sup>7</sup> (Cass., SS.UU., sentt. 18.12.2009, n. 26635 e 14.01.2015, n. 406; Corte Cost., sent. 26.05.2015, n. 132).

#### MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA RICHIESTA DI VALUTAZIONE CON ADESIONE

Nel caso di attivazione da parte del contribuente, la domanda deve essere redatta in carta semplice: da depositare direttamente; oppure spedito per raccomandata con ricevuta di ritorno, all'ufficio locale incaricato dell'accertamento. La domanda deve essere firmata dal contribuente o dal procuratore autorizzato alla procedura. (cfr. articolo 7 e CTR Puglia 31.03.2014, n. 768). In questo caso, la procura

---

<sup>7</sup> C. Francioso, "Intelligenza artificiale nell'istruttoria tributaria e nuove esigenze di tutela", in *Rass. trib.*, 2023, pp. 78 e ss.

speciale deve essere autenticata dal responsabile nella forma prevista dall'art. 63, D.P.R. n. 600/1973, oppure, se rilasciata a favore di un funzionario di un centro di assistenza fiscale, deve essere autenticata dal responsabile del CAF. Il responsabile del procedimento non deve necessariamente essere iscritto agli specifici albi professionali, di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 546/92, per l'assistenza tecnica nel processo tributario, in quanto la fase di adesione è una fase stragiudiziale del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria in cui non è richiesta una specifica competenza in materia tributaria (Cass. 546/92, per l'assistenza tecnica<sup>8</sup> nel processo tributario, in quanto la fase di adesione è una fase stragiudiziale del rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria in cui non è richiesta una specifica competenza in materia tributaria (Camera 16.07.2014, n. 16222). Nel concedere il primo o eventuali ulteriori rinvii deve tenere conto che la fase del contraddittorio deve essere contenuta entro limiti temporali ragionevoli, in relazione sia all'esigenza primaria di celerità del procedimento sia all'effettivo completamento della trattazione, non consentendo ripetuti rinvii di natura meramente dilatoria, che si traducono in un ingiustificato ritardo dell'azione amministrativa. La richiesta di accertamento con adesione da parte del contribuente con finalità esclusivamente dilatorie non ha l'effetto di sospendere il termine per la presentazione del ricorso. D'altra parte, sebbene il termine di 15 giorni per la convocazione sia ordinario, il suo superamento potrebbe indurre il contribuente a presentare un sollecito formale. In caso di ulteriore inadempienza, l'inerzia dell'ufficio potrebbe essere oggetto di valutazione negativa da parte del giudice.

#### LA FINALIZZAZIONE DELL'ACCORDO

L'avviso di adesione deve indicare, tra l'altro, i motivi su cui si fonda la definizione nonché, per ciascun periodo di tre mesi, il pagamento delle eventuali maggiori imposte, sanzioni e altre somme

---

<sup>8</sup> G. Ingraio, "Teoria e tecnica dell'imposizione tributaria", Padova - Milano, 2023.

dovute, anche in forma rateale (art. 7). La definizione si perfeziona con il pagamento dell'importo dovuto, o con il pagamento della prima rata, in caso di richiesta di rateizzazione, entro 20 giorni dalla stipula dell'atto. In questo caso, a partire dal 06.07.2011, non sussiste più l'obbligo di fornire all'Ufficio la garanzia di prestazione.

È ammessa la compensazione del debito derivante dal contratto di adesione con crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati al 31.12.2012 nei confronti dello Stato, degli enti pubblici nazionali, delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, per somministrazioni, forniture e appalti (cfr. D.L. n. 35/2013). La legge ha previsto un aumento delle sanzioni in caso di mancato pagamento di una delle rate, diversa dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva. In questo caso, l'Ufficio iscrive a ruolo le somme residue dovute e la sanzione prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/97, applicata in misura doppia.

Tuttavia, va considerato che le irregolarità minori non invalidano il completamento dell'adesione. Secondo la giurisprudenza di legittimità, un ritardo di due giorni nel pagamento del contribuente non pregiudica il perfezionamento dell'accordo raggiunto con il fisco, in virtù dei principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa (Corte di Cassazione 25.03.2011, n. 6905).

#### EFFETTI "PROCEDURALI" DELLA "PRESENTAZIONE" DELLA DOMANDA

##### - La sospensione

Al fine di consentire alle parti di tentare una composizione bonaria dell'eventuale controversia, la presentazione dell'istanza di adesione, successiva alla notifica dell'avviso di accertamento, comporta la sospensione per 90 giorni del termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione dell'atto impositivo anche con riferimento all'iscrizione provvisoria (art. 6, comma 3). Sul punto, a seguito di recentissimi interventi della Corte di Cassazione, si pone il problema di come comportarsi quando il termine complessivo di 150 giorni

(90+60) ricade nel periodo di sospensione feriale dei termini processuali. A partire dal 2015, la sospensione dei termini processuali durante il periodo di ferie si estende dal 1° al 31 agosto e non più dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno. Si ricorda che la finalità dell'istituto della sospensione feriale dei termini processuali è quella di assicurare un periodo di riposo agli avvocati e che l'applicazione dell'istituto nel processo tributario, e quindi a tutti i soggetti abilitati alla difesa e alla rappresentanza dei contribuenti, è da ritenersi indiscutibile (Agr. Entr., Circ. 23.04.1996, n. 98, e 17.06.1999, n. 133; Cass. 04.03.2015, n. 4310). Per quanto riguarda il calcolo del termine di 90 giorni previsto per l'accertamento con adesione, l'Agenzia delle Entrate e la giurisprudenza di merito concordano nell'affermare l'operatività del periodo di sospensione dei termini (MCM 28.06.2000, n. 65; CTP Salerno 10.07.2001, n. 160). Per questo motivo, il calcolo dei 90 giorni è sospeso dal 1° agosto e riprende dal 1° settembre.

Il motivo risiede nel contemporaneo adempimento degli scopi delle due istituzioni, ovvero garantire: un corretto e proficuo svolgimento della valutazione dell'adesione;

- un periodo di riposo per gli avvocati del contribuente e, allo stesso tempo, garantire un effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente.

La questione era stata affrontata in passato dalla Corte di cassazione secondo la quale, nel caso risolto all'epoca, come regola generale, i termini previsti per il ricorso e la sospensione per la domanda di adesione si cumulano con il periodo di sospensione dei termini. Questo sia perché non esiste una norma di legge in tal senso, sia per ovvie ragioni di opportunità. In due recentissimi interventi, e in modo più approfondito, la Corte ha chiaramente affermato il principio di diritto secondo cui il periodo di sospensione di 90 giorni per la definizione del procedimento di accertamento con adesione è cumulabile con il periodo di ferie (Cass., sent. 20.05.2015, n. 10360, e 03.06.2015, n. 11403). Allo stesso modo, in un intervento ancora più recente, la Corte di Cassazione, in netto contrasto con i suoi

precedenti, ha confermato la natura amministrativa e non processuale dell'istanza di accertamento fiscale, con la conseguente inapplicabilità dell'istituto della sospensione dei termini "processuali" (Cass., ord. 05.06.2015, n. 1632).

#### **4. "A domanda sull'accertamento con adesione si risponde" - Dubbi e perplessità**

*Quesito 1: È possibile proporre da parte del contribuente che abbia accettato con adesione, un'istanza di rimborso di quanto a suo avviso versato in eccedenza per un errore che avrebbe viziato la sua adesione?*

Si tratta di stabilire se, in caso di accertamento con adesione con definizione perfezionata mediante versamento delle somme dovute, il contribuente conservi la facoltà di proporre istanza di rimborso di quanto a suo avviso versato in eccesso per un errore che avrebbe viziato la volontà di manifestata con l'istanza di adesione e la successiva sottoscrizione dell'atto. In primis, è utile prendere le mosse dal dato normativo in materia di avviso di accertamento con adesione. Infatti, ai sensi degli artt. 2, comma 3, e 3, comma 4, del D.Lgs. n. 218 del 1997, l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile e non è modificabile dall'Ufficio. Sulla base di queste premesse la Suprema Corte, con l'ord. n. 13129/2018 ha escluso la possibilità di proporre istanza di rimborso di quanto ad avviso del contribuente versato in eccedenza per un errore che avrebbe viziato la sua adesione. Il Giudice di legittimità afferma, infatti, che l'istanza di rimborso deve considerarsi improponibile in quanto costituirebbe una surrettizia forma di impugnazione. Interviene, inoltre, ad escludere la proponibilità dell'istanza di rimborso la stessa *ratio* dell'istituto. Lo scopo dell'accertamento con adesione è, infatti, connotato dall'interesse

pubblico di acquisire immediatamente le somme risultanti dall'accordo. Ove fosse possibile la proposizione dell'istanza di rimborso, si finirebbe col mettere in discussione la sussistenza o la misura dell'obbligazione fiscale interessata dall'intervenuta adesione, laddove, invece, le somme versate non possono essere più messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso. Tuttavia, può presentare interesse dar atto di alcune circostanze in cui si è ritenuto che la parte fosse, in qualche misura, legittimata a correggere i propri errori. Si ricorda in proposito la sentenza della quinta Sezione civile n. 7378 del 31 marzo 2011 secondo cui il verbale di conciliazione, relativo ad un ampio periodo temporale, concluso fra Amministrazione finanziaria e contribuente trasfuso poi in conciliazioni ed accertamenti con adesione, pur avendo efficacia identica a quella propria degli atti di cui ha costituito il presupposto, può essere contestato dall'Amministrazione ex art. 1362 del Codice civile, 2-*quater* del D.L. 564/1994 e 2 D.M. 87/1997, deducendo che per un mero errore materiale il funzionario che ha redatto il documento è indicato una somma da rimborsare superiore a quella deducibile dall'accordo e dalle circostanze di fatto (nel caso di specie si discuteva di un errore di oltre un miliardo e mezzo di lire).

*Quesito 2: Il contribuente che, in seguito ad accertamento con adesione abbia omesso il versamento alla scadenza anche di una sola delle rate successive alla prima decade dal beneficio della rateizzazione, rendendo legittima l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi, e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti?*

La risposta al quesito offerta dalla giurisprudenza di legittimità è stata affermativa. Questo è l'orientamento sostenuto dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13133/2018 con la quale si è chiarito che il contribuente, ai sensi dell'art. 8, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 218 del 1997, decade dal beneficio della rateizzazione a seguito del mancato versamento alla scadenza anche di una sola delle rate

successiva alla prima, con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti. Nel caso esaminato dalla Cassazione un contribuente aveva aderito al processo verbale di contestazione, in materia di IRPEF, Addizionale Regionale e Comunale secondo quanto disposto dal D.Lgs. n. 218 del 1997, optando per l'adempimento dilazionato del dovuto e poi non provvedendo, a causa di problemi finanziari, al pagamento delle rate scadute. In esito a tale contegno l'Agenzia aveva iscritto a ruolo, ex art. 14 D.P.R. n. 602 del 1973, le intere somme dovute dedotti i versamenti già eseguiti, con sanzioni ed interessi, notificando la relativa cartella di pagamento. L'impugnazione del contribuente, volte a sostenere che il mancato pagamento delle rate non potesse determinare l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto ma solo delle rate scadute e non pagate veniva respinta parzialmente in primo ove si escludevano le sanzioni ed integralmente in secondo grado in cui la CTR riteneva non ricorrente una situazione di incertezza tale da giustificare l'esonero delle sanzioni. La Corte di cassazione, esaminando il ricorso della parte contribuente, volto a sostenere che dall'art.5-*bis*, co. 4, D.Lgs. 218/1997, non fosse possibile desumere la decadenza dal beneficio della rateizzazione in caso di mancato pagamento delle rate scadute, non potendosi applicare la disciplina prevista dell'art. 8, comma 3-*bis*, afferente alle conseguenze del mancato pagamento nei soli casi di accertamento con adesione, ha rigettato l'impugnazione. Il giudice di legittimità ha preso le mosse dal comma 3-*bis* dell'art.8 D.Lgs. 218/1997, come modificato dall'art.1 co. 418 della L. n.311/2004. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione dell'apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante. In tale modo è stata espressamente disciplinata l'ipotesi di

inadempimento di alcuni dei pagamenti previsti dal piano di rateazione e prevedendo l'automatica decadenza dal beneficio della rateazione. Da qui la correttezza della decisione impugnata, avendo la CTR rilevato, a causa dell'omesso versamento delle rate scadute, la decadenza dal beneficio della rateizzazione e, quindi, la legittima iscrizione a ruolo delle intere somme dovute, dedotti i versamenti già eseguiti. La conclusione espressa dalla Cassazione trova, dunque, la sua genesi nell'impianto normativo. Ed invero, l'art.8 D.Lgs. n. 218/1997, nella versione vigente al 17 luglio 2011, prevedeva che:

1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguita entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7, mediante delega ad una banca autorizzata o tramite il concessionario del servizio di riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente.

2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione.

3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

*3-bis.* In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. Tale disposizione è stata successivamente, modificata dal Decreto legislativo del 24/09/2015, n. 159, art. 2, a cui tenore 1. 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.

4. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente 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. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. 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.

5. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente 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. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. 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.

6. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

7. Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-*bis*. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-*ter* del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

*Quesito 3: La sospensione per 90 giorni dal termine ordinario di impugnazione dell'atto impositivo conseguente alla presentazione del contribuente è interrotta dal verbale di contestazione del mancato accordo tra questi e l'amministrazione finanziaria?*

Occorre premettere che l'articolo 6, comma 3 del D.Lgs 218/1997 (applicabile alle imposte dirette e all'IVA) recita: Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 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'articolo 15, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 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. del D.Lgs n. 218/1997 — e l'articolo 12, comma 2 (applicabile alle altre imposte) dello stesso D.Lgs. *ult. cit.* a tenore del quale la presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza. Ora, va detto che la sospensione dei termini di impugnazione, conseguente la presentazione dell'istanza di formulazione della proposta di accertamento è finalizzata a garantire uno *spatium deliberandi*, in vista dell'accertamento con adesione. Da quanto sopra detto discende in mancanza di definizione consensuale (quindi, anche nel caso di rigetto dell'istanza), solo la formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza può interrompere il termine di sospensione di 90 giorni. Sul punto sono intervenute recentemente le sentenze della Cassazione n. 11623 del 16.06.2020, n. 27274 del 24.10.2019 e n. 378/2019 che hanno ribadito l'orientamento giurisprudenziale già consolidato, secondo il quale in tema di accertamento con adesione, in mancanza di definizione consensuale, solo la formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza

interrompe il termine di sospensione di novanta giorni, previsto per impugnare dagli artt. 6 e 12 del D.Lgs. n. 218 del 1997, essendo volto a garantire uno *spatium deliberandi* in vista dell'accertamento stesso. Ne consegue che il termine non può essere interrotto dal verbale di constatazione del mancato accordo. Sul punto è infatti risalente e consolidata l'affermazione del principio in forza del quale soltanto la rinuncia all'adesione fa venir meno la sospensione del termine di impugnazione di cui ai citati articoli 6 e 12 del D.Lgs n. 218/1997 (Cass., sentt. nn. 17439/2012, 3762/2012, 2857/2013, 21148/2018 e 25510/2018). Ciò si giustifica in ragione del fatto che "...la rinuncia libera ed univoca ad una propria dichiarazione o istanza la rende priva di ogni effetto" — cfr. Cass. 21148/2018, *cit.* — Proprio Cass. n. 27274/2020 ha precisato che in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione ex art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997, la mancata comparizione del contribuente alla data fissata per la definizione, in via amministrativa, della lite, sia essa giustificata o meno, non interrompe la sospensione del termine di 90 giorni per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, in quanto detto comportamento non è equiparabile alla formale rinuncia all'istanza né è idoneo a farne venir meno "ab origine" gli effetti. Questo indirizzo della Corte di Cassazione ha il conforto della Corte costituzionale che con ordinanza n.140/2011 ha osservato « - che non appare irragionevole la previsione, a tal fine, di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo a consentire "un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione", durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative; - che non sembra irragionevole neppure che la disposizione denunciata preveda che solo il contribuente possa far cessare la sospensione del termine di impugnazione proponendo ricorso avverso l'atto di accertamento ipotesi questa equiparata dalla legge alla rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (ultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997) oppure

mediante una formale ed irrevocabile rinuncia a detta istanza; - che, in particolare, la redazione del menzionato “verbale” dal quale risulta che “le parti concordano nel concludere con esito negativo il presente procedimento” si risolve in una mera presa d’atto del mancato raggiungimento dell’accordo tra il contribuente e l’ufficio tributario e, pertanto, non può né equipararsi all’impugnativa dell’atto di accertamento, né assumere il significato di una definitiva rinuncia del contribuente all’istanza di accertamento con adesione; che, di conseguenza, la mera constatazione, in un atto atipico, che in una certa data non sia stato ancora raggiunto l’accordo, da un lato, non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima dell’instaurazione del contenzioso e, dall’altro, non esprime l’univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia; che la suddetta constatazione del mancato accordo tra le parti non integra, pertanto, una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all’istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso; che, in conclusione, l’evidenziata eterogeneità delle situazioni poste a raffronto e la rilevata *ratio*, propria dell’istituto dell’accertamento con adesione, di prevenire il contenzioso rendono non irragionevole una disciplina che attribuisce alla sola impugnazione e all’anzidetta rinuncia l’effetto di far cessare la sospensione dei termini per ricorrere previsto dalla legge in caso di presentazione dell’istanza di cui all’art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997. È proprio richiamandosi anche a questo insegnamento della Corte costituzionale, la Corte di Cassazione ha interpretato restrittivamente l’art. 7 del regolamento del Comune di Capannori per l’applicazione dell’accertamento con adesione alla Tariffa di Igiene Ambientale laddove prevede che «se il soggetto gestore non intende o non può applicare l’istituto ne dà formale comunicazione all’utente, entro 15 giorni dalla ricezione dell’istanza, specificandone i motivi e dalla notifica della comunicazione di rigetto, riprendono a decorrere i termini per impugnare gli atti avanti la

Commissione Tributaria Provinciale e per il pagamento della tariffa» (comma 6); nell'ipotesi che non vi sia stata la comunicazione di cui al comma 6 dell'art. 7 del richiamato regolamento nei termini ivi previsti, ma sia intervenuto solo, nel corso del procedimento di definizione, un verbale di constatazione di mancato accordo, il ricorso del contribuente potrà dichiararsi tardivo solo se la notifica sarà stata eseguita oltre i 150 giorni (90 + 60) dalla notifica dell'atto impositivo (Cass. n. 2864 del 24 febbraio 2012, e n. 5837 del 13 aprile 2012).

Di conseguenza, non sembra condivisibile un orientamento che si è finora espresso solo a livello di sentenza di merito e che consente al magistrato di bollare come abuso di diritto e quindi considerare *tamquam non esset* l'istanza di accertamento con adesione che appaia proposta esclusivamente allo scopo di lucrare la proroga di 90 giorni del termine per impugnare - v. CTP Treviso n.73/8/2012.

*Quesito 4: Sussiste il litisconsorzio necessario fra società di persone e soci quando è in discussione l'accertamento notificato al socio dopo che la società ha consolidato l'accertamento con adesione?*

La questione oggetto del quesito presenta degli aspetti complessi. Secondo la Cass. n. 2827/2010 in tema di imposte sui redditi, una volta divenuto incontestabile il reddito della società di persone a seguito della definizione agevolata di cui all'art. 9-bis del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, nella Legge 28 maggio 1997, n. 140, nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione non è configurabile un litisconsorzio necessario con la società e gli altri soci, sia perché l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società costituente titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, ai sensi dell'articolo 41-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (introdotto dal comma 18 dell'art. 9-bis *cit.*) — sia perché, non controvertendosi della qualità di socio, ovvero della quota a ciascuno spettante, ma,

unicamente, degli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascun socio, ognuno di essi può opporre, ad una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnativa specifiche e quindi di carattere personale. Nella stessa linea si è posta la successiva Cass. n. 14926/2011, ove si è peraltro dato atto di un precedente diverso indirizzo interpretativo: "...devesi dar seguito all'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, "in tema di imposte sui redditi, una volta divenuto incontestabile il reddito della società di persone a seguito della definizione agevolata di cui al D.L. 28 marzo 1997, n. 79, art. 9-*bis*, convertito, con modificazioni, nella L. 28 maggio 1997, n. 140, nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione non è configurabile un litisconsorzio necessario con la società e gli altri soci" (Cass. n. 2827/2010). L'affermazione registra il dissenso di Cass. n. 3576/2010. Ma, a giudizio del collegio, non appare superabile in considerazione del rilievo che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento - che giustappunto identifica la *ratio* del litisconsorzio necessario anche nella peculiare ottica rilevante in materia (SS.UU. n. 14815/2008), ove la inscindibilità è determinata dall'oggetto del ricorso nello specifico nesso tra atto impositivo e contestazione del contribuente (e v. infatti, SS.UU. n. 1052/2007) viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società, costituente titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41-*bis*. Sicché, non controvertendosi della qualità di socio, ovvero della quota partecipativa a ciascuno spettante, ma, unicamente, degli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascun dei soci, ognuno di questi può opporre, a una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnativa specifiche e quindi di carattere personale. La diversità di indirizzi trova espressione in alcuni precedenti, succintamente richiamati dalla già ricordata Cass. n. 3576/2010. In quest'ultima occasione si affermò che "...Tale accertamento con adesione (nei

confronti della società n.d.r.) che ha determinato, a norma dell'art. 5, *cit. t.u.i.r.*, l'automatica e conseguente imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi comporta, inoltre, che i ricorsi proposti dai soci contro l'atto impositivo riguardano inscindibilmente anche la società, non essendo prospettate questioni di carattere personale; sicché tutti questi soggetti devono essere parte di un unico procedimento, non potendo la controversia essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, in quanto non ha ad oggetto una singola posizione debitoria, del o dei ricorrenti, ma riguarda l'unica fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria portata dagli atti autoritativi impugnati; come anche si rileva dalla disposizione (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, comma) che impone di procedere, in simile caso, con unico atto. Sul piano processuale si configura, conseguentemente, un caso di litisconsorzio necessario originario che impone, quando i ricorsi siano proposti, come nel caso, unicamente e separatamente dai soci, l'integrazione del contraddittorio, a norma del D.Lgs. 3 dicembre 1992, n. 546, art. 14; la cui violazione comporta che i processi svolti senza la simultanea partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, e le sentenze pronunziate, debbono ritenersi affetti da nullità assoluta, per violazione del principio del contraddittorio, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento (in tal senso, con argomenti condivisi da collegio, S.U. n. 14815/2008 e, con specifico riferimento al caso dell'accertamento con adesione da parte della società, Cass. nn. 13224/2009, 12318/2009). In definitiva, l'indirizzo da ultimo ricordato ha enunciato il principio secondo cui in tema di imposta sui redditi, l'unitarietà dell'accertamento alla base della rettifica delle dichiarazioni delle società di persone e dei soci delle stesse e la conseguente imputazione dei redditi della società a ciascun socio, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione, comporta che, anche di fronte ad accertamento con adesione realizzato dalla società, il socio, ove non voglia conformarsi ad esso,

possa contestarlo, affermando che il reddito della società era quello a suo tempo dichiarato. In tal caso sarebbe configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo la questione inscindibilmente comune sia alla società che a ciascun socio. La Cassazione è però nuovamente intervenuta sul punto e superando l'orientamento da ultimo ricordato ha affermato che in tema di accertamento con adesione non sussiste il litisconsorzio necessario con i soci in relazione ai giudizi da essi istaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società in sede amministrativa che costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio può far valere solo ragioni di impugnazioni specifiche e di esclusivo carattere personale - Cass. n. 12137/2019. La Suprema Corte è arrivata a tal conclusione argomentando in ragione della natura dell'accertamento per adesione, che è una procedura di accertamento effettuata in contraddittorio mediante la quale il contribuente può concordare con l'Ufficio una minore imposta dovuta rispetto a quella già accertata. Trattasi, quindi, non di un negozio transattivo ma di un atto unilaterale dell'Amministrazione emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica, rispetto alla quale la volontà del contribuente realizza una condizione affinché l'atto stesso diventi efficace. Da queste premesse discende che, una volta definito il relativo procedimento con riferimento alla società di persone, non sussiste poi il litisconsorzio con i soci, in relazione ai giudizi da essi istaurati con l'impugnazione degli atti di accertamento loro notificati in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone. Secondo il più recente orientamento, dopo il versamento delle somme dovute l'adesione si perfeziona e l'accertamento diviene definitivo, quindi non è impugnabile, integrabile o modificabile dall'Ufficio. Da ciò discende l'impossibilità



per l'Amministrazione di procedere ad un'ulteriore azione di accertamento a meno che la definizione non riguardi i redditi da partecipazione nella società. Con la definizione dell'accertamento per adesione nei confronti della società sorgono due vincoli: uno interno per il Fisco, in base ai principi di razionalità e non contraddizione, per cui l'Amministrazione non può chiedere ai soci somme diverse da quelle concordate con la società di persone; l'altro esterno per il giudice, in base alle regole di consequenzialità logica. Non controvertendosi sulla qualità di socio oppure sulla quota partecipativa spettante a ciascuno ma solo in merito agli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascuno dei soci, ognuno di essi può opporre, a una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnazioni specifiche e di esclusivo carattere personale. In tale direzione si è consolidato l'orientamento della Suprema Corte nelle recenti pronunce:

Cass., Sez. trib., sent. 22/09/2020 (ud. 14/01/2020, dep. 22/09/2020), n. 19774: *“non sussiste il litisconsorzio necessario con i soci, in relazione ai giudizi da essi instaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società in sede amministrativa che, ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio può opporre solo ragioni di impugnazione specifiche e, quindi, di esclusivo carattere personale”*. Si veda anche Cass., Sez. VI., 08/07/2020 (ud. 27/02/2020, dep. 22/09/2020), n. 14227. In tema di contenzioso tributario, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci, comporta l'estensione del contraddittorio processuale a tutti i soci ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. n. 546 del 1992, ma non anche

di quello endoprocedimentale, per il quale non sussiste un litisconsorzio necessario analogo a quello processuale. Ne consegue che la proposizione tempestiva dell'istanza di adesione da parte del singolo socio, al quale sia stato notificato l'accertamento riguardante la società, non è idonea a rimettere in termini quest'ultima rispetto all'istanza di adesione dalla stessa non tempestivamente formulata, determinando la definitività dell'accertamento, diversamente da quanto accade invece in caso di tempestiva istanza di adesione proposta dal socio con riguardo al reddito di partecipazione allo stesso imputato per trasparenza, avendo egli, in tal caso, autonomo interesse ad attivare tale modalità alternativa di possibile definizione del contenzioso tributario, ancorché la società non si sia avvalsa della medesima opzione quanto al reddito ad essa contestato.

## **5. La lente sulla riforma: 30/04/2024 per il nuovo accertamento con adesione**

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 13/2024, la procedura di accertamento con adesione contempla importanti novità per quanto concerne gli atti emessi dal 30.4.2024. In particolare, occorre operare una distinzione tra:

- Atti soggetti all'obbligo di contraddittorio, ai sensi dell'articolo 6-ter, L. 212/2000;
- Atti esclusi da tale obbligo.

Nel caso di atti soggetti all'obbligo di contraddittorio, l'articolo 1, comma 2-bis, D.Lgs. 218/1997, stabilisce che l'amministrazione comunichi al contribuente, ai fini del contraddittorio preventivo, uno schema di atto recante l'invito: alla formulazione di deduzioni difensive nei 60 giorni successivi; ovvero alla presentazione di un'istanza per la definizione dell'accertamento con adesione nei 30 giorni successivi. Resta inteso che le parti potranno giungere ad una definizione in adesione anche prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. Nella ipotesi in cui il contribuente, a seguito della

comunicazione di uno schema di atto, non presenti istanza di adesione, una volta ricevuto l'avviso di accertamento, potrà sempre presentare istanza di adesione, ma dovrà farlo nel termine di 15 giorni dalla notifica dell'atto impositivo. In questo caso, inoltre, il termine per presentare ricorso è sospeso per un periodo di 30 giorni. Qualora, invece, a seguito della comunicazione dello schema di atto, il contribuente presenti istanza di adesione e questa non si concluda positivamente, una volta ricevuto l'avviso di accertamento, egli non potrà ripresentare istanza di adesione. Nel caso di atti non soggetti all'obbligo di contraddittorio, invece, l'avviso di accertamento (o l'atto di recupero) dovrà contenere l'invito a comparire per definire l'accertamento con adesione. In questo caso, l'istanza di adesione potrà essere presentata entro il termine per il ricorso, che resterà sospeso per 90 giorni. Sono tali gli atti specificamente individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24.04.2024. Esso ha precisato che si considera automatizzato e sostanzialmente automatizzato ogni atto emesso dall'Amministrazione riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati<sup>9</sup> nella disponibilità della stessa, ovvero:

- ruoli e cartelle di pagamento, gli atti di cui agli articoli 50, comma 2, 77 e 86, D.P.R. 602/1973, nonché ogni altro atto emesso dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione ai fini del recupero delle somme ad essa affidate;
- accertamenti parziali di cui agli articoli 41-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54, comma 5, D.P.R. 633/1972 e gli atti di recupero di cui all'articolo 38-*bis*, D.P.R. 600/1973, predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati;
- atti di intimazione autonomi di cui all'articolo 29, D.L. 78/2010, nonché gli atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione;
- atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento di taluni tributi e irrogazione delle relative sanzioni (tasse

---

<sup>9</sup> C. Francioso, "Pubblicazione di dati fiscali e diritto al rispetto della vita privata", in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2023, 1, p. 82.

automobilistiche erariali; addizionale erariale della tassa automobilistica; tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione; imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli);

- accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali;
- avvisi di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;
- avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica;
- avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità, nonché dei documenti di accompagnamento della circolazione, presentati;
- dai soggetti obbligati ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative;
- avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa, ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze.

Si considera di pronta liquidazione, invece, ogni atto emesso dall'Amministrazione a seguito di controlli effettuati sulla base di dati e di elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa, ovvero:

- 1 comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato, anche relativamente alla liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata;
- 2 comunicazioni degli esiti dei controlli di cui agli articoli 54-*bis*, 54-*ter* e 54-*quater*, D.P.R. 633/1972;
- 3 avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento,

omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni, dei seguenti tributi: imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale e tasse ipotecarie, imposta sulle successioni e donazioni, imposta sui premi delle assicurazioni, imposta sostitutiva sui finanziamenti, imposta di bollo e tributi speciali inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento.

Infine, si considera di controllo formale della dichiarazione ogni atto emesso dall'amministrazione a seguito di riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati. Quindi, sono esclusi dall'obbligo di contraddittorio le comunicazioni degli esiti del controllo formale di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973.

## **6. I vantaggi dell'accertamento con adesione**

La caratteristica peculiare dell'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 in modo inequivocabile. In merito all'impugnazione, come evidenzia autorevole dottrina, «non può ritenersi decisivo il fatto, nuovo,<sup>10</sup> che oggi il sistema riconosce

---

<sup>10</sup> A. Cissello, "Al via da domani al nuovo avviso di accertamento con adesione",

espressamente l'autotutela», 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», quindi il comma 3, art. 2 del D.Lgs. di riferimento «generalizza il prevalere del principio *pacta sunt servanda* sul principio *rebus sic stantibus*». 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. 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 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. Per quanto attiene la possibilità di un'ulteriore azione accertatrice per l'avvenuta conoscenza di nuovi elementi, è innanzitutto necessario che questi non fossero «conosciuti (né conoscibili) all'Ufficio finanziario al momento della definizione», 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

---

Eutekne 2024.

è possibile effettuare accertamenti integrativi», ciò è ribadito anche dalla Circolare n. 35/E del 2015361 e nella recente giurisprudenza. 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». 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 tassazione rilevanti evasioni d'imposta, non figuranti al momento dell'accordo. 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 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. 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 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. La dottrina 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 occulti la materia imponibile con modalità "usuali", più semplici da individuare, ed un contribuente che utilizzi modalità maggiormente raffinate, più fraudolente ed insidiose da rinvenire. Conforme a tale linea di pensiero appare anche l'Ordinanza della Corte, la quale in materia di condono, ha ritenuto che il potere<sup>11</sup> 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, 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. Il Legislatore ha quindi equiparato gli accertamenti

---

<sup>11</sup> A. Zito, La scelta discrezionale della P.A. tra principio di esauribilità del potere e controllo effettivo sul suo esercizio: per una ridefinizione del concetto di discrezionalità, in *Dir. Amm.*, 2023, 1, p. 2.



parziali agli accertamenti mediante studi di settore, e per questo non sussistono pregiudizi o limitazioni per l'ulteriore azione accertatrice. L'eccezione riguardante la possibilità d'effettuare un nuovo accertamento a seguito 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, tra l'altro senza l'applicazione di sanzioni o interessi. Inoltre, gli elementi<sup>12</sup> 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

---

<sup>12</sup> A. Fedele, "Nuova ricchezza ed elementi essenziali di capacità contributiva nella dimensione postmoderna", in *Riv. dir. trib.*, 1/2023, pp. 1 e ss.

imponibile definito l'“aliquota media”», 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. 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. Gli aspetti salienti del reclamo, per le cause aventi un valore inferiore a ventimila euro, 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. 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». 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 amichevole in via amministrativa. Nell'eventualità in cui la mediazione non giunga ad un esito positivo

entro i novanta giorni previsti, il reclamo produce gli effetti <sup>13</sup>del ricorso, quale vera e propria «trasformazione *ope legis* del reclamo in ricorso». È evidente la somiglianza tra quest'istituto e l'accertamento con adesione, entrambi sono diretti a ridurre il contenzioso giudiziale e prevedono la sospensione dei termini per novanta giorni al fine di consentire tale mediazione o 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 usufuita 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. 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. Ciò avviene prevedendo sistematicamente un 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

---

<sup>13</sup> Redazione Wolters Kluwer, "Gli effetti dell'accertamento con adesione estensibili ai coobbligati solo se in bonam partem", Altalex, 2024.

marginari 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», 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, 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 e per questo un potenziale contrasto con l'art. 111 Cost., quale presumibile violazione del principio della ragionevole durata del processo tributario. 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. 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». 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. 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. 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. 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<sup>14</sup> 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 basata su una misura percentuale di riduzione predeterminata», 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. La dottrina critica questo sistema tributario<sup>15</sup> che prevede

---

<sup>14</sup> AA.VV, "Accertamento - Riscossione 2024", in *Il fisco*, ottobre 2024.

<sup>15</sup> Centro Studi Fiscali, "Accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso tributario", Seac, ottobre 2024.

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 dovuta 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». L'autore in questione 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. 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; 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. 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 Costatazione, 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. Nel caso in cui il Processo Verbale di Costatazione 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 rivolgeva quindi un invito ad ognuno di essi. Solo l'adesione al Processo Verbale di Costatazione «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». 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". 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. 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 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. 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. 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. Permette infatti, al contribuente 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'instaurazione 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<sup>16</sup> 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.

## **7. Risultati di ricerca e conclusioni**

Il seguente lavoro di ricerca mira in maniera semplice di rispondere ai dubbi e alle perplessità in materia di avviso di accertamento con adesione. In modo particolare tende a concentrare lo studio in ambe le posizioni. In modo tale che possa essere utile sia per l'amministrazione finanziaria che per il contribuente. Restano accese, (nonostante le risposte ai quattro fondamentali quesiti posti nel seguente lavoro), due perplessità, che saranno oggetto di studio nei progetti di ricerca futuri.

Due fondamentali sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione hanno fatto irrompere nella prassi giudiziaria due istituti che mirano ad evitare che, in relazione ad un unico fatto storico, vengano a coesistere all'interno dell'ordinamento giuridico due (o più) "verità" fra loro incompatibili. La sentenza "Merone" n. 14815 del 4 giugno 2008 ha stabilito che il contenzioso relativo all'accertamento del reddito di una società di persone debba svolgersi in litisconsorzio necessario con i singoli soci; la sentenza "Botta" n. 13916, del 16 giugno 2006, ha riconosciuto che la rilevanza nel processo tributario (e nel processo civile in genere) del giudicato esterno costituisce espressione delle esigenze di "certezza" proprie del giudicato e quindi

---

<sup>16</sup> L. Carpentieri, "Nuovi presupposti d'imposta e nuovi criteri di determinazione degli imponibili: riflessioni de iure condito e de iure contendo", in *Riv. dir. trib.*, 11 gennaio 2024.

del superiore principio del *ne bis in idem*, e sarebbe contrario ai criteri di logicità ed economicità dei giudizi non soddisfare simile esigenza. Queste due affermazioni (in maggior misura forse quella sul litisconsorzio) hanno dato luogo a problemi e a vicende giudiziarie molto complesse fra cui si inquadrano anche quelle di cui qui ci occupiamo; esse hanno la particolarità che il “punto fermo” da salvaguardare non è cristallizzato in una sentenza bensì in un atto amministrativo frutto di una procedura di accertamento con adesione, che è valido anche se l’atto finale è sottoscritto solo dalla società. E poiché la legge vuole che questo decisum amministrativo sia suscettibile di smentita giudiziaria solo in ipotesi estremamente rare, la giurisprudenza afferma che il socio che pur non abbia partecipato alla procedura amministrativa può opporre a una definizione sottoscritta dalla società e che costituisce titolo per l’accertamento anche nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnazioni specifiche e di esclusivo carattere personale. Non può invece contestare l’accertamento affermando che aveva diritto a intervenire nella procedura amministrativa, perché il litisconsorzio necessario è istituito processuale e quindi non si applica in una procedura amministrativa. E parimenti il socio negligente che non impugni l’accertamento a suo carico non può giovare della minor somma pattuita dalla società, perché l’accertamento con adesione non ha la vis espansiva propria di un giudicato neppure se viene presentata alla Amministrazione una istanza affinché eserciti i suoi poteri di autotutela.