

L'accertamento con adesione

Autore: Campana Riccardo Pio

In: Diritto tributario

Sommario: 1. L'accertamento con adesione. - 2. L'ambito applicativo. - 3. L'attivazione della procedura. - 4. Il principio del contraddittorio. - 5. Il perfezionamento della procedura e i relativi effetti.

1. L'accertamento con adesione.

L'accertamento con adesione, disciplinato dagli art. 5, 6 e 12 D.Lgs. n. 218/97, costituisce uno strumento di massa per la definizione della pretesa tributaria consacrata in un atto impositivo o derivante da un processo verbale di constatazione.

L'istituto in esame si inquadra, senz'altro, tra quelli deflativi del contenzioso tributario disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997.

A partire dal 1997, il Legislatore ha riconosciuto chiaramente la necessità della collaborazione e del contraddittorio nel rapporto tra fisco e contribuente, sia per assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, e i diritti del contribuente e la capacità contributiva, dall'altro, sia per essere in linea con le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente.

Attualmente il sistema tributario tende a garantire una sempre maggiore partecipazione del contribuente al procedimento, fornendo allo stesso informazioni o chiarimenti sulla propria posizione fiscale e consentendogli di pervenire ad una definizione agevolata della materia del contendere¹.

Sulla base di quanto previsto dalle norme sull'accertamento con adesione, l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, pervengono ad una determinazione concordata; ciò può avvenire, da un lato, su impulso dell'Ufficio, tramite l'emanazione di un invito a comparire in cui vengono indicati i periodi di imposta ancora suscettibili di accertamento, o in seguito ad accessi, ispezioni o verifiche, dall'altro, per iniziativa del contribuente.

Tale procedimento si perfeziona con il pagamento delle somme concordate nei venti giorni successivi, previa concessione di una riduzione delle sanzioni.

2. L'ambito applicativo.

L'accertamento con adesione riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette.

Inoltre, non vi sono differenziazioni in ragione del reddito prodotto o del tipo di accertamento o controllo eseguito.

L'utilità massima dell'istituto, tuttavia, la notiamo in occasione di controversie di carattere valutativo o estimativo, in relazione alle quali si possono individuare punti di convergenza tra le parti.

Sono esclusi dal detto istituto, invece, gli atti espressivi di sole sanzioni, gli avvisi di liquidazione delle imposte e gli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni.

Possono, inoltre, accedere all'accertamento con adesione, tutti i contribuenti che siano: persone fisiche; società di persone; associazioni professionali; società di capitali; enti; sostituti d'imposta.

3. L'attivazione della procedura.

L'accertamento con adesione può avvenire con invito espresso dell'Amministrazione finanziaria (art. 5 D.Lgs. n. 218/97), o su istanza del contribuente (artt. 6 e 12 D.Lgs. n. 218/97).

L'invito è sempre antecedente l'emissione di un atto di accertamento, mentre l'istanza del contribuente interviene, quasi sempre, dopo la ricezione della notifica di un atto di accertamento.

Quando l'accertamento con adesione è attivato dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente può giovare dell'aggiuntivo istituto deflattivo dell'adesione integrale, disciplinato dal co. 1 bis e ss. - art. 5 - D.Lgs. n. 218/97, il quale prevede che il contribuente possa prestare adesione integrale ai contenuti dell'invito dell'Amministrazione finanziaria, mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute, o della prima rata in caso di rateazione, entro il 15° giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio. In tal caso le sanzioni sono ridotte a 1/6.

Tuttavia, nel caso in cui il contribuente non ritenga corretta la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, lo stesso potrà decidere di non aderire all'invito al contraddittorio precludendosi, però, la possibilità di attivare la procedura di adesione all'esito di un successivo atto di accertamento.

Differentemente, l'attivazione della procedura può provenire dal contribuente, quando nei suoi confronti: sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche; è stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito al contraddittorio; è stato notificato processo verbale di constatazione, nel caso di assenza di avviso di accertamento.

Pertanto, nel caso di notifica dell'atto di accertamento, il contribuente potrà presentare istanza di adesione (con consegna all'ufficio o con raccomandata a.r.) entro il termine di impugnazione dell'atto impositivo, ai sensi del co. 2 dell'art. 6 ovvero dell'art. 12 D.Lgs. n. 218/97. Dal momento che la norma fa riferimento al termine di presentazione del ricorso, nel calcolo dello stesso si dovrà tener conto anche del periodo di sospensione feriale: fino al 2014 dal 1° agosto al 15 settembre; da gennaio 2015 dal 6 al 31

agosto. Infatti, in forza del comma 3 dell'art. 6 (o dell'art. 12) D.Lgs. n. 218/97, a seguito della prescritta proposizione dell'istanza di adesione da parte del contribuente si determina l'effetto della sospensione dei termini per la proposizione del ricorso innanzi la Commissione Tributaria Provinciale e per il pagamento delle imposte. Tale sospensione è automatica e opera a prescindere dall'esito della procedura del concordato. Pertanto, il contribuente, mediante la presentazione dell'istanza di adesione formulata all'esito della ricezione di un atto di accertamento, potrà giovare del termine di 150 giorni (60 giorni per il termine ordinario a cui vanno aggiunti 90 giorni della sospensione di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 218/97) per la proposizione del ricorso. Detto termine si protende a 195 giorni per l'anno 2014 e a 175 a decorrere dall'anno 2015 (D.L. n. 132/14) nel caso in cui lo stesso cada nel periodo della sospensione feriale. L'amministrazione finanziaria, con Risoluzione n. 159/E/99, ha chiarito che la sospensione feriale di 45 giorni opera sia nel caso in cui il termine iniziale o il termine finale dei 90 giorni cadano nel periodo feriale, sia quando il periodo feriale sia contenuto nei 90 giorni.

4. Il principio del contraddittorio.

Il contraddittorio, principio generale dell'ordinamento processuale insito nell'art. 24 e 111 Cost., si è gradualmente esteso anche alla fase istruttoria dell'accertamento tributario, con lo scopo di garantire una migliore attuazione del principio di capacità contributiva, attraverso una più ampia partecipazione del privato.

Tra gli istituti caratterizzati dal principio del contraddittorio possono essere ricondotti anche alcuni strumenti "deflattivi" del contenzioso.

In particolare, l'accertamento con adesione, la cui disciplina è stata integrata da ultimo dal D.Lgs. n. 218/1997, rappresenta la forma più importante degli strumenti di deflazione del contenzioso tributario e consente sia agli uffici, sia al contribuente, di facilitare la definizione dell'accertamento per bloccare l'instaurarsi di una controversia.

La detta norma prevede che le parti, attraverso il potere d'iniziativa finalizzato alla cooperazione, possano concludere (per vie brevi) l'iter accertativo.

La norma attribuisce la possibilità all'ufficio di invitare il soggetto passivo a comparire, rimettendo a quest'ultimo la facoltà di scelta in ordine all'adesione o meno all'atto unilateralmente predisposto dall'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, è data facoltà al contribuente, qualora siano stati effettuati nei suoi confronti accessi, verifiche o ispezioni ovvero qualora gli sia stato notificato un avviso di accertamento non preceduto dall'invito a comparire, di presentare all'Amministrazione istanza di formulazione di una proposta di accertamento. Nella facoltà di presentazione dell'istanza, prevista dalla detta norma, che comporta il dovere per l'Amministrazione di formulare al contribuente, entro quindici giorni dalla ricezione della stessa, invito a comparire, è individuabile la suddetta tendenza di ampliamento della partecipazione del contribuente

nella fase iniziale del rapporto d'imposta.

Il contraddittorio è la fase nella quale l'Amministrazione finanziaria matura il convincimento della corretta misura della pretesa tributaria con conseguente riconoscimento del beneficio della riduzione a 1/3 delle sanzioni, e, il mancato riscontro di documentate argomentazioni difensive del contribuente potrà essere utilmente impiegato nel successivo giudizio tributario quale elemento di convincimento per l'addebito delle spese giudiziali e di assistenza legale per l'ipotesi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria.

Per un corretto approccio al contraddittorio deflattivo, è doveroso evidenziare che l'atto di accertamento con adesione non ha natura negoziale o transattiva, non potendo l'Amministrazione negoziare la pretesa tributaria, bensì natura di atto unilaterale, espressione del potere potestativo impositivo della stessa, con la conseguenza che si potrà giungere ad una correzione o ad una moderazione della pretesa, ove la stessa sia errata o non pienamente sostenibile in modo certo.

Attraverso l'adesione l'accertamento diviene definitivo, restando successivamente preclusi vuoi l'impugnazione da parte del contribuente, vuoi, in linea generale, i provvedimenti d'integrazione o modifica da parte dell'Ufficio.

In caso di mancata adesione, contribuente e Amministrazione finanziaria non concordano nella determinazione della pretesa tributaria e l'adesione non si perfeziona; nel caso di attivazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, questi emetterà un atto di accertamento al quale non sarà applicabile l'istituto dell'accertamento con adesione su proposta del contribuente.

Si avrà archiviazione, invece, qualora l'Amministrazione finanziaria, riscontrando le argomentazioni del contribuente, archivi l'atto di accertamento piuttosto che la verifica avviata, per totale erroneità dei presupposti sulla base dei quali gli stessi sono radicati, con la stessa efficacia di un provvedimento in autotutela.

5. Il perfezionamento della procedura e i relativi effetti.

Il perfezionamento dell'adesione, disciplinato dagli artt. 7, 8 e 9 del D.Lgs. n. 218/97, avviene attraverso le seguenti fasi: a) predisposizione e sottoscrizione dell'atto di adesione; b) pagamento da parte del contribuente di quanto dovuto o della prima rata in caso di pagamento rateale; c) esibizione e consegna della ricevuta di pagamento e ritiro della copia dell'atto di adesione.

Va precisato, però, che il detto perfezionamento avviene unicamente con il pagamento di quanto dovuto o della prima rata in caso di pagamento rateale².

Il predetto pagamento perfezionante deve intervenire entro il termine perentorio di 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione.

Il pagamento rateale avverrà, senza prestare alcuna garanzia, in 8 rate trimestrali in caso di importo complessivamente dovuto non superiore a € 51.645,99, ovvero in 12 rate trimestrali in caso di importo complessivamente dovuto superiore a 51.645,99.

Inoltre, il co. 3-bis dell'art. 8, disciplina dettagliatamente le conseguenze del mancato pagamento delle rate successive alla prima. Se il versamento non avviene entro il termine di scadenza della successiva rata trimestrale: a) si decade dal beneficio del termine; b) l'ufficio provvede all'iscrizione delle somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/97, applicata in misura doppia (60%), sul residuo importo a titolo di tributo.

Risulta opportuno, pertanto, procurarsi la provvista necessaria per adempiere prima di perfezionare l'adesione, per non vedere vanificati i benefici della stessa, in seguito all'applicazione sul residuo importo della sanzione maggiorata.

Il ritardo massimo tollerabile è di 3 mesi e, in tal caso, è possibile beneficiare del ravvedimento operoso, riportando la sanzione da ridurre alla misura del 30% e non a quella del 60%.³

Anche se la norma non lo prevede, l'Agenzia fiscale raccomanda la consegna della ricevuta di tale versamento entro 10 giorni dalla sua effettuazione, al fine di evitare la procedura di iscrizione a ruolo con la conseguente emissione di una cartella di pagamento che dovrebbe essere successivamente annullata.

All'esito della procedura correttamente conclusa, l'atto di accertamento, eventualmente già notificato, perde completamente efficacia; infatti l'atto di adesione è definitivo per entrambe le parti, non è modificabile e, tranne in alcuni casi specifici, non consente l'ulteriore accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Opera, infatti, la relativa inibizione dell'ulteriore accertamento, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 2, co. 4, D.Lgs. 218/97.⁴

¹ In dottrina è stata condivisibilmente sostenuta la tesi della rilevanza del contraddittorio amministrativo anche nelle indagini finanziarie. A tal proposito, in dottrina v. G. Di Gennaro, Le indagini finanziarie e il contraddittorio endoprocedimentale, in il fisco n. 33/2013, 5102 ss. In generale, sulla giurisprudenza in tema di contraddittorio v. G. TONA, L'evoluzione degli orientamenti in tema di contraddittorio nelle indagini finanziarie, in questa rivista.

² Si evidenzia che la giurisprudenza e l'Amministrazione ritengono non rilevante il lieve ritardo, rispetto al termine di 20 giorni, nel pagamento di quanto dovuto o della prima rata in caso di pagamento rateale,

attribuendo prioritaria importanza alla conservazione dell'atto di accertamento onde evitare l'incertezza e il costo di un lungo contenzioso (Cass. civ. sez. tributaria n. 6905 del 25/03/2011).

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 65/E/01, ha precisato che in presenza di anomalie di lieve entità (es. lieve tardività dei versamenti), nonché in presenza di valide giustificazioni offerte dal contribuente nei casi di più marcata gravità come sopra richiamati, l'Ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico alla perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto.

La detta valutazione, fondata sul principio di conservazione degli atti amministrativi, deve essere esercitata su elementi di riscontro oggettivi e avendo riguardo ai termini di decadenza dell'azione accertatrice, in relazione ai tempi tecnici occorrenti alle attività da porre in essere per l'eventuale perfezionamento dell'adesione, stante che non è riscontrabile l'interesse pubblico al suddetto perfezionamento quando: a)l'accertamento già notificato, oggetto di procedimento di adesione a seguito di istanza del contribuente, sia ormai divenuto definitivo per avvenuto decorso dei termini d'impugnativa, ovvero sia stato impugnato dal contribuente, con conseguente rinuncia all'istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, co. 4, D.Lgs. n. 218/97 e, conseguentemente, all'intero iter procedimentale dell'adesione; b) sia sopravvenuta la conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare maggiori imponibili ovvero maggiori imposte rispetto a quelli determinati nell'atto di adesione sottoscritto a seguito di procedimento attivato ai sensi dell'art. 5 oppure dell'art. 6, co. 1 dello stesso D.Lgs. n. 218/97.

Sussiste, invece, l'interesse dell'Ufficio: a) nel caso di accertamento notificato e non impugnato dal contribuente, per il quale al momento del riscontro residuano i termini d'impugnativa, al fine di evitare un prevedibile procedimento di contenzioso in relazione a un avviso di accertamento i cui elementi costitutivi sono già stati oggetto di diversa valutazione da parte dello stesso Ufficio in sede di atto di adesione; b) nel caso di procedimento di adesione innescato su iniziativa dell'Ufficio, ai sensi dell'art. 5 oppure dell'art. 6, co. 1 D.Lgs. 218/97, al fine di evitare dispersione di attività amministrativa e aggravio del generale procedimento di accertamento: l'Ufficio dovrebbe infatti procedere alla notifica di un avviso di accertamento coerente con le determinazioni assunte in sede di sottoscrizione dell'atto di adesione e quindi con esiti contabili sostanzialmente invariati rispetto a quelli già oggetto di adesione, con l'unica conseguenza, pregiudizievole per l'erario, della relativa riscossione posticipata nel tempo.

³ Si puntualizza, comunque, che la disciplina del ravvedimento, per i tributi amministrativi dell'Agenzia delle Entrate, ha subito una profonda modifica a decorrere dal 1° gennaio 2015.

4[□] Il comma 4 dell'art. 2 D.Lgs. 218/97 prevede che: la definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/73 relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dell'art. 57 del d.P.R. n. 633/72, riguardante l'imposta sul valore aggiunto: a)se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire; b)se la definizione riguarda accertamenti parziali; c)se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazioni nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5 Tuir, approvato con d.P.R. n. 917/86, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; d)se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

<https://www.diritto.it/l-accertamento-con-adesione/>