

*Cattedra di Diritto Tributario
Prof. Nicolò Pollari*

L'accertamento con adesione

*Appunti delle lezioni elaborati e presentati a cura del
Prof. Antonio Iacopino*

L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, ridisciplinato con d. Lgs. 19 giugno 1997 nr. 218, nel contesto di un processo di ristrutturazione del sistema fiscale italiano, è un istituto attraverso il quale il legislatore ha voluto conciliare da un lato l'esigenza di evitare lungaggini e costi del contenzioso tributario, dall'altro la certezza di introitare gettito che potrebbe essere molto incerto in sede processuale. Con legge nr. 662 del 1996 il Governo era stato delegato a revisionare organicamente l'istituto, prima disciplinato dagli artt. 2-bis e 2-ter del d.l. 564/94

L'accertamento con adesione

I principi ispiratori e gli obiettivi erano:

- Eliminare tutte le cause soggettive ed oggettive che ostacolavano la esperibilità dell'istituto, espandendo la sua ammissibilità a tutte le categorie reddituali;
- Regolamentare la definizione anche ai fini Iva definendone la quantificazione del tributo;
- Ammettere l'utilizzo dell'istituto per definire accertamenti sintetici e/o parziali;
- Prevedere una definizione globale per le società;

L'accertamento con adesione

- Prevedere una efficacia della definizione con ripercussione anche ai fini penali, (dal 2000 in poi da esimente diventa un'attenuante).

Ambito soggettivo: con la riforma del 1997 l'istituto include una vastissima platea di contribuenti, per il venir meno della limitazione ai soli titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Ambito oggettivo: le tipologie di accertamento concordabili riguardano tutti gli aspetti dell'azione accertatrice compresa la determinazione sintetica del reddito.

L'accertamento con adesione

Effetti: ai sensi dell'art. 2 c.3 d.lgs.218/97,

l'accertamento definito con adesione:

- Non è impugnabile dal contribuente;
- Non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio (tranne che per sopravvenuti elementi che aumentino di almeno il 50% del reddito oggetto di definizione);
- Comporta un'attenuante penale ex art. 13 d.lgs. 74/2000;
- Comporta la riduzione delle sanzioni a 1/3 min.

Aspetti procedurali dell'accertamento con adesione

Avvio del procedimento

4 fasi

*1) Avvio del procedimento;
2) Sviluppo del contraddittorio; 3) Redazione atto adesione;
4) Adempimenti successivi e Ulteriori.*

1) L'avvio del procedimento può seguire 3 percorsi differenti: a) Invito dell'Ufficio; b) istanza del contribuente che ha subito verifiche; c) istanza del contribuente cui è stato notificato un avviso di accertamento.

In caso di istanza presentata dal contribuente di cui al punto c), l'Ufficio è obbligato a convocarlo entro 15 gg dal ricevimento dell'istanza, ed interviene la sospensione per 90 gg, dalla data di presentazione, dei termini di impugnazione dell'avviso di acc.to.

2) Nella fase del contraddittorio il contribuente deve produrre tutta la documentazione a fondamento delle sue tesi difensive.

3) Il procedimento di concordato si conclude con la redazione di un atto di adesione e il successivo versamento.

4) Ai sensi dell'art. 9 c.1 del d. lgs. 218/97 il versamento va fatto entro 20 gg. dall'atto di adesione.

L'accertamento con adesione

Modifiche normative al procedimento di accertamento con adesione ex art. 4-octies D.L. 34/2019, conv. L. 58/2019

Obbligo di invito al contraddittorio

- Con il provvedimento anzidetto viene introdotto l'art. 5-ter che così recita: *1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.*
- *2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui*
- *al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

L'accertamento con adesione

Modifiche normative al procedimento di accertamento con adesione ex art. 4-octies D.L. 34/2019, conv. L. 58/2019

- *3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento e'*
- *specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai*
- *documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.*
- *4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata,*
- *o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio puo'*
- *notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto*
- *dall'invito di cui al comma 1.*
- *5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del*
- *contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 **comporta***
- ***l'invalidita' dell'avviso di accertamento** qualora, a seguito di*
- *impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che*
- *avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.*

L'accertamento con adesione

Modifiche normative al procedimento di accertamento con adesione ex art. 4-octies D.L. 34/2019, conv. L. 58/2019

- *6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento";*
- *c) al comma 2 dell'articolo 6, le parole: "di cui all'articolo 5« sono sostituite dalle seguenti: "di cui agli articoli 5 e 5-ter".*
- *2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.*

L'accertamento con adesione

Modifiche normative al procedimento di accertamento con adesione ex art. 4-octies D.L. 34/2019, conv. L. 58/2019

Il comma 2 dell'articolo 6 dispone quanto segue:

- 2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito ((di cui agli articoli 5 e 5-ter)), **puo' formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.***

L'accertamento con adesione

Sulla *natura giuridica* dell'accertamento con adesione si contrappongono due tesi dottrinarie:

La prima, detta contrattualistica, ritiene il concordato una transazione;

La seconda, detta amministrativistica, secondo la quale si tratta di un normale atto unilaterale di accertamento. Si propende verso quest'ultima, giacchè i soggetti coinvolti non hanno quella piena libertà di movimento nel determinare il contenuto dell'atto. Sostanzialmente la scelta dell'Ufficio non è discrezionale, nella direzione

L'accertamento con adesione

di dover contemperare l'interesse primario con quello dei privati, valutazione del tutto normale in ambito amministrativo. In sede tributaria invece, non ci si può allontanare dalla norma e il funzionario deve sempre comportarsi in modo da consentire la realizzazione dell'interesse primario di garantire l'applicazione della norma e di conseguenza il gettito. L'obiettivo è quello di massimizzare l'efficacia dell'azione amministrativa, senza però insistere su rettifiche pretestuose. Un inconveniente per l'A.F.

L'accertamento con adesione

potrebbe essere quello di dotare gli Uffici di troppa discrezionalità, ma ingabbiare la possibilità di movimento di questi, dentro minimi e massimi, potrebbe pregiudicare l'adattamento dell'Istituto dell'adesione a singoli casi concreti. D'altro canto non è neppure concepibile il *modus operandi* ante riforma quando si faceva uno sconto tra il 20% e il 30% a prescindere della documentazione presentata o meno. Ciò infatti dava ampia discrezionalità al funzionario che nella sostanza decideva discrezionalmente la

L'accertamento con adesione

percentuale da applicare e perciò il quantum debeatur (cfr. art. 23 Cost. indispos. obbl. trib.)

Invece, nella considerazione che l'attività di accertamento è vincolata, dovendo gli organi dell'A.F. applicare i tributi nel rispetto della capacità contributiva ex art. 53 Cost., una parte della dottrina ha introdotto il concetto di *discrezionalità tecnica nel procedimento tributario*, operando sì degli apprezzamenti e valutazioni, ma tenendo sempre in debito conto la vigenza ed il rispetto della norma.

L'accertamento con adesione

Da quanto precede è di tutta evidenza che non si potrà mai, in sede di accertamento con adesione, apprezzare l'attività svolta dal contribuente, la sua rilevanza sociale, il suo stato di bisogno, tutti aspetti di carattere politico-sociale che competono all'autorità politica.

Il concordato è però caratterizzato, come già detto, da una *discrezionalità tecnico-giuridica*, che emerge nella scelta dei contribuenti con cui concordare, alquanto diversa dalla *discrezionalità amministrativa*.

Effetti dell'adesione sulle sanzioni penali

In vigenza della vecchia normativa penal-tributaria, l'effetto premiale dell'adesione consisteva nella causa di esclusione della punibilità anche con effetto retroattivo, tranne che per i reati più gravi quali falso e frode fiscale, nonché omesso versamento di ritenute ed occultamento e distruzione delle s.c.

A partire dal 15 aprile 2000, con il d. Lgs. 74/2000, la causa di esclusione di punibilità, pur se limitata, lascia il posto alla **circostanza attenuante**. Infatti il Decreto 74/2000,

Effetti dell'adesione sulle sanzioni penali

prevede che *le pene per i delitti in questione, sono diminuite fino alla metà (nuovo art. 13bis co.1), senza applicazione delle pene accessorie, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi i delitti sono stati comunque estinti mediante il pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento.*

È stata scartata la soluzione di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato.

Effetti dell'adesione sulle sanzioni penali

È di tutta evidenza infatti, *l'effetto criminogeno* che una tale scelta poteva produrre, giacchè si poteva **monetizzare il rischio della responsabilità penale**.

Il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19 c. 1.

Per la giurisprudenza, se da una parte l'adesione sotto le soglie di punibilità fa venir meno il reato, dall'altra parte il giudice penale può addivenire a un diverso convincimento, per il principio del

Effetti dell'adesione sulle sanzioni penali

doppio binario; comunque, pur se non vincolato, per discostarsi dalla nuova pretesa così determinata, sono *necessari concreti elementi di fatto che supportino l'iniziale pretesa* (Cass, sez, pen, 14.02.2012 nr. 5640).

Il giudice penale non è vincolato all'imposta così determinata negozialmente **ma per discostarsi dal dato quantitativo emergente dall'accertamento con adesione, al fine della verifica della soglia di punibilità, occorre che risultino concreti elementi di fatto....**(Cass. 18.02.2014 n. 7615).

Effetti dell'adesione sulle sanzioni penali

È noto che il legislatore ha abrogato (art. 13 d.l. 429/82) la cd. pregiudiziale tributaria (prima prevista dall'art. 21 c. 3 della Legge nr. 4/1929) con l'introduzione del cosiddetto doppio binario.

Non operando l'efficacia vincolante del giudicato penale, (art. 654 c.p.p. che prevede l'efficacia del giudicato penale in ambito extra-penale a patto che la legge extra-penale non ponga limitazioni alla prova) nel processo tributario, il giudice tributario può procedere ad una motivata valutazione dei fatti diversa, senza estendere automaticamente il giudicato penale in ambito tributario.

Adesione e Decreto Cura Italia

- Sospensione dei termini
- Con la Circolare n. 6 del 23/03/2020 l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la sospensione dei termini, prevista dall'art. 83 **D.L. n. 18/2020**, trova applicazione anche in caso di accertamento con adesione.
- In ragione di ciò, nel caso di accertamento con adesione al termine di impugnazione (**60gg.**) si applicano cumulativamente:
 - sia la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di **90 gg.** dalla data di presentazione della istanza;
 - sia la sospensione di **38 gg.** (9 marzo-15 aprile 2020) prevista dall'art. 83 D.l. 18/2020;
 - per un totale di **188 gg.** dalla notifica dell'avviso di accertamento.