

# Accertamento con adesione, vincola il soggetto aderente

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 14 Luglio 2023

L'**accertamento con adesione**, che ha **natura di concordato tra amministrazione e contribuente** e connotato dalla **volontarietà dell'adesione**, ha **efficacia** solo nei confronti del **soggetto che ha aderito allo stesso**, atteso che si deve escludere efficacia, anche indiretta, verso colui che ha impugnato l'atto impositivo sul valore accertato con adesione in relazione ad un soggetto diverso.

Pertanto, l'estensione degli **effetti dell'accertamento con adesione** relativo ad **altri obbligati** è ammissibile solo *in bonam parte* e se manca una volontà contraria del contribuente.

## Accertamento con adesione: normativa e natura giuridica

Nell'**istituto del concordato** è ravvisabile un contratto ovvero una transazione di natura pubblica; tuttavia, altra teoria individua in esso la natura di **accertamento**, esternato in un documento che contiene l'**adesione del contribuente**.

In sostanza l'**accertamento con adesione**, quale **strumento deflattivo del contenzioso** previsto è disciplinato dall'art. 1 comma 1 del D.Lgs. n. 218/97 e, pur essendo un **accordo tra amministrazione e contribuente**, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile ad un atto di diritto privato (ossia un atto amministrativo), ma configura un **accordo di diritto pubblico** non soggetto tuttavia alle norme del diritto civile.



Quest'ultimo decreto, contenente norme in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, descrive una specie di accertamento, svolto in contraddittorio, denominato in passato come

---

concordato, essendo il risultato di un accordo concluso con un atto definitivo e a cui non può seguire alcun contenzioso ed è applicabile alle imposte dirette, all'Iva, ma anche alle imposte sulle successioni e donazioni, registro, ipotecaria e catastale.

L'art. 6, comma 3, D.Lgs n. 218/1997, stabilisce che:

*“il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'[art. 60, comma 1, Dpr n. 633/1972](#), 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, ex [art. 15, comma 1, del Dpr n. 602/1973](#), è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione, mentre l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza.

**La procedura di cui al citato decreto n. 218/97 può essere avviata su iniziativa del contribuente se è stato oggetto di ispezioni, verifiche, oppure se ha ricevuto un avviso di accertamento o rettifica.**

Nella prima ipotesi il contribuente può richiedere all'Ufficio la formulazione di una proposta di accertamento concordabile, mentre nella seconda è il contribuente che deve formulare un'istanza di concordato, qualora l'avviso di accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire.

## Il caso di Cassazione

Nel caso in esame la **società ricorrente (svizzera)** - premesso che la stessa aveva erogato ad una propria controllata italiana un finanziamento e all'atto di versamento degli interessi aveva omesso di operare le ritenute alla fonte ritenendo la sussistenza dell'esonero in base all'accordo bilaterale tra Italia e Svizzera -, ha ricevuto un **avviso di accertamento diretto a recuperare l'importo delle ritenute omesse**, accettando di sottoscrivere un **atto di adesione alla pretesa erariale versando quanto richiesto, compresi interessi e sanzioni**.

**Successivamente** la società ha richiesto all'Amministrazione il **rimborso delle ritenute avendo prodotto le attestazioni per ottenere l'esonero** e, a seguito del provvedimento di diniego, ha

presentato ricorso dinanzi alla CTP competente che lo ha respinto.

Anche i giudici regionali hanno **respinto l'appello** avendo rilevato la **tardività e l'insussistenza dei requisiti dell'istanza di rimborso**.

La **Corte** circa l'improponibilità della domanda di rimborso, in conseguenza dell'adesione della società controllata, **ha ritenuto che il rapporto che si costituisce tra sostituto d'imposta e il sostituito è inquadrabile nell'obbligazione solidale passiva**; per cui al rapporto tra i predetti soggetti vanno applicati i principi di tale tipo di obbligazione.

Nella specie opera la presunzione di cui all'**art. 1294 codice civile**, secondo cui i condebitori sono obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, attesa l'unicità della prestazione, almeno fino alla concorrenza della ritenuta dovuta dal sostituto.

**L'accertamento con adesione**, che assurge ad un concordato tra l'amministrazione e il contribuente caratterizzato dalla volontarietà dell'adesione, **ha efficacia solo nei confronti del soggetto che ha prestato tale adesione**, escludendosi il valore nei confronti di chi abbia impugnato l'atto impositivo fondato sul valore accertato con adesione verso un altro soggetto.

Pertanto **gli effetti dell'accertamento con adesione relativo ad altri coobbligati può ammettersi solo in bonam partem e se manca una volontà contraria del contribuente**.

L'accertamento con adesione vincola sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria e, in particolare, preclude a quest'ultima una ulteriore attività accertatrice (salve le deroghe previste dall'art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 218/97) solo per il periodo di imposta interessato dall'accordo, che rappresenta il limite oggettivo della definizione concordata tra le parti.

Per quanto attiene la decorrenza, a pena di decadenza, del termine di due anni dalla domanda di rimborso, questa va fatta coincidere con la data in cui la ritenuta è stata operata, e non alla data del versamento degli interessi, come erroneamente ritenuto di giudici di merito.

Per quanto sopra il ricorso della società ricorrente è stato accolto, con cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia anche per le spese di giudizio.

## **Giurisprudenza sugli effetti dell'accertamento con adesione sugli altri coobbligati**

L'accertamento con adesione ha natura di concordato tra l'Amministrazione ed il contribuente ed ha come connotazione principale il carattere volontario, per cui non può che avere efficacia che nei confronti del solo soggetto che tale adesione ha prestato.

L'estensione degli **effetti dell'accertamento con adesione relativo ad altri coobbligati terzi può ammettersi solo "in bonam partem" ed in assenza di una espressa volontà contraria** ([Cassazione n. 8963/2023](#)).

L'accertamento con adesione **vincola sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria** e, in particolare, preclude a quest'ultima una ulteriore attività accertatrice solo per il periodo di imposta interessato dall'accordo che costituisce il limite oggettivo della definizione concordata fra le parti.

Per gli altri periodi d'imposta, l'accertamento con adesione non ha carattere vincolante per le parti, non potendo certo essere paragonato ad un giudicato, con gli effetti esterni tipici di questo, con particolare riferimento ai presupposti fattuali posti a fondamento della pretesa impositiva ([Cassazione n. 3854/2023](#)).

Il verbale redatto nell'ambito della procedura di accertamento per adesione e sottoscritto sia dall'Amministrazione finanziaria che dal contribuente, costituisce un documento probatorio utilizzabile a fini probatori nel giudizio tributario anche in caso di mancato perfezionamento del procedimento, in quanto tale circostanza non fa venir meno la valenza dell'atto quale documento e la sua riconducibilità, in assenza di contestazioni sul punto, alla volontà delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutarne la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate (Cassazione n. 6391/2022).

L'accertamento con adesione - accordo di diritto pubblico **vincolante sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario** -, **consente a quest'ultimo di accertare solo il periodo di imposta siglato con l'accordo**, che rappresenta una forma di esercizio del potere impositivo; per i restanti periodi di imposta l'atto impositivo non assume natura vincolante per il contribuente e l'amministrazione, non essendo configurabile ad un giudicato esterno (Cassazione n. 16675/2022).

In tema di accertamento con adesione, **la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni**, quale conseguente alla presentazione dell'istanza di definizione da parte del contribuente, **non è interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo tra le parti**, poiché,

secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione, diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa della controversia, deve ritenersi che solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente possa escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo perciò venir meno la sospensione del termine di impugnazione ([Cassazione n. 9180/2022](#)).

In tema di accertamento con adesione, **la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni**, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente.

Ne consegue che, trascorso il termine d'impugnazione così prorogato, l'avviso non può essere messo ulteriormente in discussione.

Nel caso di specie, la commissione regionale ha dunque errato nel confermare la decisione di primo grado e nel disattendere l'eccezione sollevata dall'Agenzia ai sensi degli artt.19 e 21 d.lgs. 546/1992, di inammissibilità del ricorso avanzato dal contribuente contro la cartella di pagamento non per vizi propri di quest'ultima ma per un vizio dell'avviso presupposto (Cassazione n. 26171/2020).

Per la giurisprudenza di merito nel caso in cui il sostituto d'imposta ometta di versare le somme, per le quali ha operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è obbligato in solido in sede di riscossione.

La responsabilità solidale prevista dall'art. 35 Dpr n. 602/1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute, per cui se il contribuente nel modello Unico aveva correttamente detratto il valore della ritenuta d'imposta, che risultava attuata dal sostituto, ma non effettivamente versata, ha agito correttamente (C.G.T. 2 gr. n. 5566/2022).

Fonte: [Corte di Cassazione, Sentenza n. 12184/2023](#).

*NdR: Potrebbe interessarti anche...*

[Accertamento con adesione: effetti dell'adesione sui coobbligati](#)

[L'accertamento con adesione non estende i suoi effetti a terzi](#)

*A cura di Enzo Di Giacomo*

Venerdì 14 luglio 2023