
L'accertamento con adesione va motivato e nei tempi giusti

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 9 Dicembre 2008

Il principale obiettivo dell'istituto dell'accertamento con adesione è deflazionare il contenzioso, ed aumentare il riscosso effettivo.

L'accertamento con adesione

La cornice normativa nella quale si colloca l'istituto dell'accertamento con adesione è il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nato con il preciso obiettivo di [deflazionare il contenzioso](#), ed aumentare il riscosso effettivo. L'istituto va analizzato alla luce dei diversi interventi di prassi emanati, in particolare, la circolare n. 65 del 2001, al paragrafo 2, afferma che

"l'ufficio è tenuto a svolgere, in sede istruttoria della posizione fiscale, un esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi, non rinviando tout court tale disamina alla fase del contraddittorio con il contribuente anche in relazione a poste di recupero per le quali non sussiste un ragionevole convincimento di fondatezza sulla base delle stesse risultanza istruttorie",

.....in quanto il successivo contraddittorio, in via di principio, si deve tenere su

"nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'ufficio in dipendenza dell'attività istruttoria svolta".

"L'ulteriore attività istruttoria" (questionari, accessi mirati, etc.) al fine di delineare più compiutamente l'esistenza o meno dei presupposti impositivi, si rende necessaria ed opportuna, nei casi di dubbia fondatezza della pretesa tributaria, fermo restando che eventuali rilievi, privi di fondatezza, "non devono pertanto costituire oggetto di contraddittorio". L'esame critico dei pvc, quindi, va fatto preliminarmente alla notifica dell'avviso di accertamento, tenendo conto delle osservazioni e verbalizzazioni del contribuente, il cui approfondimento, *"qualora necessario, dovrà essere svolto dall'ufficio in sede istruttoria con i poteri tipici di tale fase del procedimento di accertamento"*, per evitare di discutere, in sede di contraddittorio, di

"eventuali rilievi privi di fondatezza, la cui insussistenza sia valutabile dall'Ufficio sulla base degli elementi di conoscenza già in suo possesso ovvero acquisibili attraverso un'ulteriore attività istruttoria".

Tale pensiero era stato già peraltro anticipato dalla Direzione regionale della Toscana (1) e va letto alla luce dello [Statuto del Contribuente](#) che consente al contribuente sottoposto a verifica, per effetto dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2001 n. 212, di formulare osservazioni e richieste entro 60 giorni dalla notifica della copia del [processo verbale di constatazione](#) da parte degli organi di verifica, che saranno valutati dagli uffici impositori. "La paralisi a tempo" dell'attività di accertamento deve significare che l'ufficio ha l'obbligo di effettuare un esame critico del processo verbale, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non potendosi limitare a recepire, acriticamente, nell'atto impositivo, il processo verbale, senza tenere conto delle osservazioni, valutazioni e interpretazioni dissenzienti effettuate dal contribuente (2).

La motivazione dell'adesione

Come è noto, il legislatore fiscale, proprio al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa, che è presupposto essenziale dell'accertamento con adesione, in aderenza agli stessi principi della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ha previsto che per ciascun incontro devono essere verbalizzate, anche se in modo sintetico, le motivazioni addotte da entrambe le parti, dando atto dell'eventuale documentazione prodotta dal contribuente a supporto e che l'eventuale atto di adesione redatto deve contenere gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda e deve riassumere sinteticamente le indicazioni presenti nei singoli verbali. Delle valutazioni compiute (fondatezza della pretesa, sostenibilità, solvibilità del contribuente, rischi di soccombenza in sede contenziosa, tempi e lungaggini del contenzioso) è necessario che il funzionario ne dia atto in sede di motivazione. La **circolare n. 64/2001 dell'Agenzia delle Entrate**, nel ricordare che sussiste "l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione", indica gli elementi che deve contenere:

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

L'Agenzia delle Entrate puntualizza che, dall'esperienza dei primi anni di applicazione dell'accertamento con adesione e dall'esame accurato di alcuni dei concordati redatti, le formule spesso indicate in motivazione, che fanno riferimento ai criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso, e di celere acquisizione dei tributi, devono essere ancorate

"alla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto" .

Viene ribadito, pertanto, che il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria impedisce di riconoscere immotivate riduzioni del debito tributario.

"Nel formulare qualsiasi proposta il funzionario dovrà valutare da una parte la corretta applicazione della norma nella specifica fattispecie e dall'altra la fondatezza delle argomentazioni probatorie" (3).

Le indicate valutazioni devono generare credibilità (deve essere possibile comprendere le ragioni della pretesa fiscale, l'opportunità o meno di ricorrere al giudice tributario, previa valutazione delle concrete possibilità di doglianza) e trasparenza (devono essere chiare e trasparenti le varie fasi del procedimento, il comportamento tenuto dal contribuente nonché qualsiasi altro elemento teso a offrire un quadro della posizione del contribuente). La fondatezza della pretesa, la sostenibilità dell'avviso di accertamento, la solvibilità del contribuente (4), i rischi di soccombenza in sede contenziosa, i tempi e le lungaggini del contenzioso, sono tutti elementi che incidono in sede di redazione dell'atto ed è necessario che di ciò il funzionario ne faccia menzione nella motivazione.

I termini per definire la posizione (5)

Come è noto, la negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere previsto dal comma 3 dello stesso art.6. Tale norma assegna, infatti, alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per novanta giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'Ufficio, non prevedendo alcuna causa di decadenza dalla sospensione stessa. La disposizione in esame non correla in alcun modo il periodo di sospensione all'eventuale anticipato esito negativo dell'istanza di adesione e pertanto sia sul piano testuale che di ricostruzione logico - sistematica, non è fondatamente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge in novanta giorni. Da ultimo, l'Agenzia nella richiamata circolare n. 65/2001, puntualizza che:

- il periodo di sospensione di 90 giorni non costituisce termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione. Infatti, la sottoscrizione dell'atto può "validamente intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione", comprensivo sia dei 90 concessi dal D.Lgs n.218/97 sia dei 45 giorni per la sospensione feriale;
- l'avvenuta verbalizzazione dell'esito negativo del contraddittorio non preclude, nei termini come sopra indicati, "la ripresa del procedimento e l'eventuale sottoscrizione dell'adesione" (nuovi elementi di valutazione offerti dal contribuente rispetto a quelli precedenti).

Per effetto del combinato disposto dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs n. 218/97, condizione di efficacia per il perfezionamento dell'adesione è il versamento, entro venti giorni dalla sottoscrizione, del totale dell'importo dovuto, ovvero, nel caso di pagamento rateale, della prima rata, unitamente alla prestazione della garanzia. Le Entrate hanno pure individuato una casistica di situazioni particolari che possono verificarsi:

- omesso versamento degli importi dovuti a titolo di perfezionamento dell'adesione, ovvero mancata prestazione della garanzia;
- carente versamento degli importi dovuti;
- tardivi versamenti degli importi dovuti, ovvero tardiva prestazione della garanzia nei casi di pagamento rateale.

In apertura, l'Agenzia precisa che nelle ipotesi sopra delineate si può ritenere che l'adesione non si sia perfezionata,

"con la conseguente inefficacia dell'atto di adesione sottoscritto e la mancanza di titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme risultanti dall'atto di adesione"

e la riemersione dell'avviso di accertamento, ove già notificato, con i relativi imponibili accertati, in particolare "a fronte di comportamenti totalmente omissivi, ovvero gravemente carenti nei versamenti", eseguiti, magari solo con "finalità dilatorie", per i quali il contribuente non ha offerto valide giustificazioni. Invece, nei casi di lieve carenza e tardività dei versamenti eseguiti, ovvero tardività nella prestazione della garanzia, nonché in presenza di valide giustificazioni per i casi più gravi,

"l'ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico al perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto".

A mero titolo esemplificativo, la circolare formula dei casi in cui è ravvisabile o meno l'interesse pubblico al perfezionamento dell'atto di adesione. L'interesse pubblico non è ravvisabile qualora:

- l'accertamento già notificato, oggetto di procedimento di adesione su istanza del contribuente, sia ormai divenuto definitivo per scadenza dei termini per ricorrere;
- l'accertamento già notificato, oggetto di adesione, sia stato impugnato dal contribuente;
- sia sopravvenuta la conoscenza di nuovi elementi in forza dei quali è possibile accertare maggiori imponibili ovvero maggiori imposte rispetto a quelli determinati nell'atto di adesione sottoscritto.

L'interesse pubblico dell'ufficio sussiste, invece:

- nel caso di accertamento notificato e non impugnato, per il quale al momento del riscontro, residuano i termini per ricorrere, al fine di evitare un prevedibile contenzioso in relazione ad 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";

- nel caso di procedimento con adesione su iniziativa dell'ufficio (art.5 ovvero art. 6, comma 1, del D.Lgs n. 218/97), in quanto, in questi casi, l'ufficio dovrebbe notificare l'avviso di accertamento sulla base di quanto già "concordato", con l'aggravio della riscossione posticipata.

In entrambi i casi, l'Ufficio dovrebbe, altresì, provvedere al rimborso di quanto versato "in assenza di legittimo titolo". Riscontrato l'interesse pubblico, attuale e concreto dell'Amministrazione al perfezionamento dell'adesione e verificati i termini di decadenza dell'azione accertatrice, gli uffici inviteranno, con immediatezza, il contribuente a:

- a perfezionare l'adesione in relazione agli aspetti di riscontrata carenza, entro un breve termine (non superiore a 20 giorni), appositamente assegnato, tenendo conto dell'eventuale imminente decadenza dell'azione accertatrice;
- nei casi in cui l'irregolarità riguardi l'omesso, tardivo e insufficiente versamento delle imposte dovute, il contribuente dovrà corrispondere gli interessi legali, calcolati per dietimi, a decorrere dal primo giorno successivo alla scadenza originaria.

In questi casi, l'Agenzia delle Entrate, non prevede l'irrogazione di sanzioni: dal momento che il versamento delle somme dovute non costituisce un obbligo bensì un onere per dare efficacia all'accertamento con adesione e che la "mera sottoscrizione dell'atto di adesione non costituisce titolo per la riscossione coattiva delle somme non versate alle prescritte scadenze", tale comportamento non è assoggettabile a sanzione. Cosa diversa, invece, accade nel caso in cui, perfezionata l'adesione nei modi rituali, il contribuente non versi le rate successive: in questi casi tale comportamento costituisce violazione punibile ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs n. 472/97, con una sanzione del 30% dell'importo non versato nel termine previsto. Già con la circolare n. 235/1997 veniva previsto che il mancato pagamento anche di una sola rata autorizzava il Fisco ad escutere la garanzia per l'intero debito residuo. Tuttavia, se non è stata ancora richiesta l'escussione della garanzia,

"l'ufficio può riconoscere il mantenimento della beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente, se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati dalla data di originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione"

(se il ritardo è inferiore a 15 giorni la sanzione, per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. e), del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, è pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo e tale sanzione è cumulabile con la riduzione ad un ottavo prevista dal comma 1, lett. a) del citato art. 13).

Per approfondire:

[L'accertamento con adesione non esenta il Fisco dal contraddittorio con il contribuente \(2022\)](#)

[Accertamento con adesione, vincola il soggetto aderente \(2023\)](#)

[Accertamento con adesione: il valore delle dichiarazioni senza intesa \(2023\)](#)

[Mancato perfezionamento del procedimento di adesione e valenza probatoria del verbale \(2022\)](#)

Concetta Pagano 9 Dicembre 2008

NOTE (1) Si confronti, Direttiva n.13016 del 21 febbraio 2001 della Direzione regionale della Toscana, paragrafo 7.1, in "Fiscoonline" secondo cui "dirottare tutti gli elementi di provenienza eterna (leggi verbali della Guardia di finanza) e di immediata riscuotibilità verso l'accertamento con adesione non deve far perdere di vista la necessità di vagliare, al di là del singolo elemento, la posizione complessiva del contribuente".

(2) Si confronti, Direttiva n.13016 del 21 febbraio 2001 della Direzione regionale della Toscana, paragrafo 4, che ha trasmesso un messaggio forte ai periferici: "Gli uffici, capovolgendo una consuetudine radicata, dovranno abbandonare il ruolo di subalterni e, per così dire, di contoterzisti e cioè di meri esecutori di atti – ruolo si direbbe necessitato dalla pioggia di elementi di fonte esterna – e riappropriarsi delle loro attribuzioni istituzionali".

(3) Cfr. Direttiva della Direzione Regionale della Toscana n.13016 del 21 febbraio 2001 - paragrafo 7.3 -

(4) Cfr. Direttiva della Direzione Regionale della Toscana n.13016 del 21 febbraio 2001 - paragrafo 7.3 - , secondo cui "in detta sede sono estranei i motivi attinenti alla sicurezza del gettito. Se mai si presentassero questioni del genere vanno risolte con estrema prudenza ed in un contesto motivazionale più articolato".

(5) L'approfondimento specifico della problematica è stato curato da ANTICO - CONIGLIARO-FUSCONI, Accertamento con adesione, Il Sole24ore, Milano, 2008