



Università degli Studi "La Sapienza" di Roma  
Facoltà di Giurisprudenza  
Cattedra di diritto tributario  
DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO



# ADESIONE, CONCILIAZIONE ED AUTOTUTELA: DISPONIBILITÀ O INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA?

*Studio n. 3*

*Documento n. 10 del 29 aprile 2002*

*Convegno organizzato presso il Centro Servizi della Cassa di Risparmio di Venezia,  
Via Torino, 164 - Mestre (Ve)*

*25 gennaio 2002*

Via G. Paisiello, 24 - 00198 Roma  
tel.: 06/85236387 (fax 06/85236390) - c.f.:80459660587

[www.consrag.it](http://www.consrag.it) - [fondazioneluca Pacioli@consrag.it](mailto:fondazioneluca Pacioli@consrag.it)

## Sintesi degli interventi

• <i>L'EVOLUZIONE DEL QUADRO NORMATIVO</i> <i>Prof. F. Batistoni Ferrara, Università di Pisa</i>	Pag.	2
• <i>IL COMPORTEMENTO DEGLI UFFICI E L'ORIENTAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA</i> <i>Dott. F. Miceli, Direttore Regionale - Agenzia delle Entrate</i>	"	4
• <i>LA TEORIA DELL'INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA</i> <i>Prof. A. Fantozzi, Università La Sapienza di Roma</i>	"	6
• <i>LA NATURA DELL'ATTO DI RIESAME</i> <i>Prof. F. Gallo, Università Luiss di Roma</i>	"	8
• <i>DISCREZIONALITÀ E DOVEROSITÀ NEL POTERE DI RIESAME DELL'ATTO IMPOSITIVO</i> <i>Prof. E. Rosini, Garante del Contribuente per la Regione Veneto</i>	"	10
• <i>IL PRINCIPIO E LE REGOLE DEL CONTRADDITTORIO NELLA FASE DEL RIESAME</i> <i>Prof. A. Di Pietro, Università di Bologna</i>	"	11
• <i>SINDACABILITÀ E IMPUGNABILITÀ DELL'ATTO DI RIESAME</i> <i>Prof. P. Russo, Università di Firenze</i>	"	12
• <i>LA RESPONSABILITÀ CONTABILE E CIVILISTICA DEI FUNZIONARI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA</i> <i>Dott. C. Scarano, Procuratore Capo Corte dei Conti - Regione Veneto</i>	"	13
 <i>Bibliografia essenziale</i>	"	14
 <i>Riferimenti normativi</i>	"	16
 <i>Prassi amministrativa</i>	"	25
 <i>Giurisprudenza</i>	"	44

## ADESIONE, CONCILIAZIONE ED AUTOTUTELA: DISPONIBILITÀ O INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA?

Nell'ambito dell'accordo di collaborazione scientifica tra la Fondazione Luca Pacioli e l'Istituto di diritto tributario della facoltà di Giurisprudenza del "La Sapienza", pubblichiamo le sintesi degli interventi dell'incontro tenutosi a Venezia il giorno 25 gennaio scorso, relativi al ciclo di dottorati in diritto tributario. Si è cercato di rappresentare il pensiero dei relatori in modo essenziale e chiaro, salvando solo il loro contenuto più originale.

Di seguito, per completezza, alleghiamo a corredo dell'argomento trattato i riferimenti normativi ed una raccolta di bibliografia essenziale, nonché un aggiornamento sulla prassi amministrativa e sulla giurisprudenza, riportando le sintesi più significative.

Il tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stato affrontato con riferimento alla nuova impostazione dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, espressione del nuovo corso dell'azione amministrativa, in cui risultano più attenuate le manifestazioni autoritative e sono invece crescenti le forme di esercizio consensuale del potere.

In tale contesto sono state, pertanto, esaminate le nuove forme di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente e sono stati analizzati gli istituti dell'accertamento con adesione, dell'autotutela e della conciliazione giudiziale.

Le problematiche principali su cui si sono soffermati i Relatori hanno riguardato la natura dell'atto di accertamento con adesione, ancora in bilico tra prospettazioni pubblicistiche e teorie privatistiche, la natura dell'apporto offerto dal contribuente in sede di contraddittorio e la differenza con la mera partecipazione, nonché la tutela offerta al contribuente in caso di diniego di atto di autotutela.

L'impressione generale che si ricava dai contributi offerti può sintetizzarsi affermando che, pur nella consapevolezza dell'inegabile contributo innovativo di questi istituti al tenore dei rapporti tra fisco e contribuente, si ritiene che essi non siano espressivi di una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma siano invece di integrazione e di interpretazione di questo.

## L'evoluzione del quadro normativo

Prof. F. Batistoni Ferrara

Università di Pavia

L' intervento ha per oggetto il quesito se l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale e, per altro verso, l'esercizio dell'autotutela, comportino l'attribuzione all'Agenzia delle Entrate di un potere di disposizione dell'obbligazione tributaria e, in caso affermativo, se l'esistenza di siffatto potere abbia cancellato o menomato il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Partendo da una breve riflessione in ordine alla stessa esistenza e alla portata del principio di indisponibilità, è necessario ricordare che prima dell'emanazione della Costituzione repubblicana, la norma alla quale si faceva solitamente risalire il carattere indisponibile dell'obbligazione era costituita dall'art. 13 del R.D. 23 dicembre 1923, n. 3269, che formulava un divieto al Ministro delle Finanze, ai funzionari da esso dipendenti ed a qualsiasi altra autorità pubblica, di concedere, *"alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere dalla riscossione senza divenirne personalmente responsabili"*. Con l'entrata in vigore della Costituzione, l'esistenza di un principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è desumibile dal principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53, 1° comma, e dal principio di imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione, previsto dall'art. 97, espressione ambedue del principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari.

Tuttavia va chiarito che l'art. 53 impedisce un trattamento tributario difforme rispetto a situazioni uguali, ma non incide direttamente sui procedimenti di determinazione dell'obbligazione, ossia non impone l'adozione di modelli eguali per ogni circostanza.

Alla luce di tali presupposti va esaminato il principio di indisponibilità rispetto al nuovo accertamento con adesione.

Questo istituto, ancorché certamente legato per alcuni profili al vecchio concordato, presenta caratteri di assoluta novità. In precedenza, infatti, ci si trovava di fronte ad uno strumento preordinato all'accertamento quantitativo dell'imponibile, la cui *ratio* era quella di pervenire alla determinazione del tributo, scongiurando l'insorgere di controversie tra amministrazione e contribuente.

Il nuovo accertamento con adesione, invece, oltre a determinare un fortissimo abbattimento delle sanzioni, presuppone addirittura che la determinazione delle imposte possa essere fisiologicamente attuata in misura minore di quella a cui si potrebbe giungere attraverso l'ordinario procedimento di accertamento.

Il legislatore ha concepito l'accertamento alla stregua di uno strumento di determinazione del tributo, non solo suscettibile di conseguire la determinazione dell'imponibile attraverso il contraddittorio, ma consentendo di tener conto, attraverso la

comparazione dell'interesse alla sollecita e certa riscossione nonchè all'esatta determinazione dell'imposta, dell'alea insita nella possibile instaurazione della controversia. E' stata allora ricondotta alla fisiologia dell'istituto la possibilità che l'Agenzia rinunci a prospettazioni di fatto ed anche di diritto, non tanto in base alla convinzione della loro infondatezza, ma semplicemente in contemplazione del rischio connesso alla controversia dinanzi al giudice. Se ne deduce pertanto che il legislatore, in tema di accertamento con adesione, ha attribuito all'amministrazione il potere di disporre del credito tributario.

Lo stesso potere, a maggior ragione, lo si deve riconoscere in tema di conciliazione giudiziale, dove la possibile natura transattiva sostenibile con argomentazioni non dissimili da quelle già ricordate è suffragata dall'inserimento in un processo già instaurato e dalla conseguente normale rinuncia a reciproche pretese in funzione della definizione della controversia.

Si può ancora parlare di indisponibilità dell'obbligazione tributaria? Se sì, le previsioni che vi derogano, si possono considerare legittime rispetto all'art. 53 della Costituzione? Ad entrambe le domande si può rispondere in modo affermativo. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria discende dal principio di capacità contributiva, che impedisce di riconoscere all'amministrazione un potere discrezionale da esercitare nei casi singoli differenziando in concreto le imposizioni. Ma il principio non è assoluto, e deve essere conciliato con le esigenze di certezza e sollecitudine della riscossione. Il fatto quindi, che in funzione di un diverso interesse costituzionalmente protetto, nell'ambito di procedimenti specifici, in funzione di prevenire o definire controversie, il legislatore consenta all'amministrazione di disporre del credito tributario nei termini già indicati, non costituisce negazione della regola dell'indisponibilità.

## Il comportamento degli uffici e l'orientamento dell'amministrazione finanziaria

Dott. F. Miceli

Direttore regionale Agenzia delle Entrate - Veneto

L'oggetto della relazione verte sulla posizione dell'Amministrazione finanziaria con riferimento all'istituto dell'accertamento con adesione, quale risulta in particolare dalle circolari n. 235/97 e n.65/2001.

Quanto alla prima circolare, emanata a poche settimane di distanza dall'entrata in vigore del D. Lgs. 218/97, essa evidenzia con forza la funzione dell'accertamento con adesione quale strumento volto a perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario con la conseguente deflazione del contenzioso attraverso un nuovo rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e trasparenza. In particolare con riferimento al contraddittorio, la circolare ne evidenzia la centralità ai fini della completezza dell'*iter* procedimentale, sottolineando la necessità che di essa venga dato conto attraverso una puntuale verbalizzazione.

La circolare 65/2001, emanata a distanza di quattro anni, tiene conto delle problematiche poste negli anni dall'accertamento con adesione partendo da due premesse: una valutazione sostanzialmente positiva sul generale andamento dell'accertamento con adesione nel periodo di applicazione; la necessità di una più incisiva attività di indirizzo e di coordinamento delle direzioni regionali, auspicando un più rigoroso approccio sistemico da parte degli uffici. La circolare affronta in particolare tre argomenti:

- 1) l'esame della posizione fiscale del contribuente, richiedendo che l'ufficio svolga, in sede istruttoria, l'esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso, al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi;
- 2) gli ambiti applicativi degli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione, rispetto ai quali viene evidenziata l'esigenza di una più rigorosa applicazione diversificata di tali strumenti, secondo i rispettivi principi di riferimento. L'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione è incentrato sulla fondata e ragionevole misurazione di un legittimo presupposto impositivo, da rideterminarsi nel *quantum* tenendo conto degli elementi di valutazione offerti e adottati dal contribuente, mentre sono da ricondurre nella sfera di applicazione del potere dell'autotutela i casi di totale illegittimità dell'avviso di accertamento;
- 3) la gestione degli atti del procedimento di adesione improntata al principio di trasparenza e di intellegibilità di tutti i percorsi procedurali e motivazionali offerti dagli uffici; l'obbligo, di tipo tecnico, di motivare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali; infine, la necessità che i contraddittori siano contenuti in limiti temporali ragionevoli.

La posizione dell'amministrazione finanziaria può essere pertanto sintetizzata affermando che il tipo di attività svolta dall'amministrazione finanziaria nel procedimento di adesione è quella dell'accertamento dei tributi, vale a dire quella della determinazione qualitativa e quantitativa dell'obbligazione tributaria, i cui parametri di determinazione sono disciplinati dalla legge ed alla quale deve essere data completa applicazione; in tale attività l'ufficio non dispone di discrezionalità in senso proprio, nel senso che non può effettuare una ponderazione tra l'interesse dell'erario alla riscossione del tributo e l'interesse del contribuente alla difesa dell'integrità del proprio patrimonio.

Rispetto alla natura dell'atto di adesione, questo non è altro che un ordinario e unilaterale atto di accertamento, emanato con l'esercizio dei poteri autoritativi, cui si affianca una contestuale dichiarazione di accettazione del contribuente, la cui efficacia, per quanto concerne l'effetto della riduzione delle sanzioni, è posticipata al momento di effettivo pagamento. Ciò che caratterizza il predetto istituto, non è una sua presunta finalità transattiva, ma l'inderogabilità e la completezza del contraddittorio.

Vengono infine forniti alcuni dati di tipo statistico relativi alle imposte dirette, che, avendo una forte incidenza percentuale sul totale dei controlli, evidenziano un crescente interesse dei contribuenti per gli strumenti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale. Gli accertamenti definiti mediante l'uso di tali strumenti rappresentano una percentuale che passa dall'8,7% nell'anno 1998 al 25,90% nell'anno 2001. I dati della regione Veneto riflettono un aumento più accentuato, partendo dall'11,80% nel 1998; ed arrivando al 38,48% nel 2001. Queste percentuali comprendono anche gli accertamenti parziali ai sensi dell'art. 41 bis, che, naturalmente, diluiscono il dato stesso. Considerando i dati al netto degli accertamenti parziali, la percentuale nazionale per l'anno 2001 diventa del 29,61% ed il dato Veneto si attesta addirittura nel 2001 al 48,94%, raggiungendo quasi la metà del totale degli accertamenti notificati.

## La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria

*Prof. A. Fantozzi*

*Università La Sapienza di Roma*

**I**l tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene qui affrontato attraverso una ricostruzione interna alle esigenze del diritto tributario piuttosto che ancorata alle ricostruzioni del diritto civile e del diritto amministrativo.

Nella teoria generale il tema della indisponibilità viene affrontato ora sotto il profilo oggettivo, riferito al potere di disposizione, ora sotto il profilo soggettivo, riferito agli effetti dell'atto di disposizione.

In campo tributario, invece, la teoria dell'indisponibilità si incrocia con le teorie sull'autoritatività del tributo, sull'obbligazione tributaria, sul rapporto di imposta, sulla potestà di imposizione.

Di fronte alle tante formule che individuano in termini ampi il tema dell'indisponibilità, è necessario affermare che è la potestà di imposizione ad essere indisponibile poiché attiene all'esercizio della sovranità e perché è dichiarata tale dalla legge (artt. 8 e 13 delle vecchie leggi di successione e di registro e, soprattutto l'art. 49 del D. Lgs. 28 maggio 1924, n. 827 sulla contabilità dello Stato).

La centralità del principio di indisponibilità, in tale impostazione, si risolve nelle esigenze di studiare la funzione del tributo ed il modulo teorico con cui nel tempo si sono combinate le esigenze di corrispondenza del prelievo con quelle di certezza e praticabilità del prelievo stesso.

In tale prospettiva, l'indisponibilità nel diritto tributario, lungi dall'evocare profili di non commerciabilità e non legittimazione, evoca il profilo pubblicistico o autoritativo del tributo ed esprime l'essenzialità del rapporto vincolatezza-capacità contributiva, che assicura la giustizia dell'imposizione. Semplificando ulteriormente, l'indisponibilità esprime la garanzia che il tributo sia attuato in conformità alla capacità contributiva espressa dal presupposto. Essa va allora declinata, in termini esclusivamente tributaristici, rendendo inutili molte delle discussioni sugli atti di accertamento negoziato e sulla loro natura contrattuale o unilaterale. Come nella scelta dei metodi e degli strumenti di accertamento, la scelta dell'ufficio non è discrezionale nel senso di ponderazione, né di discrezionalità tecnica, ma è solo una scelta in funzione della migliore determinazione del presupposto, così nel concordato, l'incontro della volontà individua un meccanismo di determinazione del presupposto.

All'interno di questo discorso generale si colloca anche il tema dell'autotutela. Tuttavia, se ne sottolinea la diversità rispetto agli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione, attenendo l'autotutela al riesame di un atto viziato e dunque a problematiche diverse.



In conclusione, non c'è dubbio che negli istituti esaminati viene rafforzata la partecipazione del privato all'azione amministrativa, nel presupposto che l'atto cui ha aderito il privato sia probabilmente più giusto e quindi più stabile. Alla loro introduzione si accompagna una interpretazione dell'art. 53 Cost. inteso come mero criterio di razionalità e di coerenza del sistema cui corrisponde, appunto, sul piano attuativo, l'accentuato ricorso a strumenti negoziali e pattizi di accertamento, ed in genere, di attuazione del tributo. Depongono in questo senso l'estensione degli studi di settore, l'ampliamento del concordato, la possibile introduzione di concordati preventivi, sia pure in una visione neocorporativa di partecipazione ad essi delle categorie produttive. Ancora una volta, è un percorso tutto interno al diritto tributario, che di volta in volta incontra, utilizza, deforma principi ed istituti di teoria generale e dei singoli settori del diritto.

Risulta allora necessario non perdere mai di vista la "stella polare" del principio di capacità contributiva e di giustizia nell'imposizione, nel senso che il miglior concordato tra il contribuente ed il fisco non può pregiudicare le posizioni di tutti gli altri contribuenti. Anche l'accertamento con adesione deve quindi rimanere all'interno e concorrere a determinare la capacità contributiva manifestata dal presupposto.

In definitiva, il principio di indisponibilità, ancorché un po' teorico, ha assicurato finora nel nostro settore lo snodo tra giustizia e certezza dell'imposizione. E con questa limitata funzione, potrà, meritevolmente, continuare ad essere impiegato in futuro.

## La natura dell'atto di riesame

Prof. F. Gallo

Università Luiss - Guido Carli

**I**l tema centrale della relazione ha riguardato la dibattuta questione della natura dell'accertamento con adesione.

Esaminando le differenti soluzioni prospettate, è stato evidenziato come nel tempo si siano alternate soluzioni di impronta privatistica ad altre di impostazione pubblicistica. Alla matrice privatistica va ricondotta la tesi, nuovamente accolta dalla dottrina più recente, che vede nell'accertamento con adesione un contratto di transazione (in tal senso v. Batistoni Ferrara e Versiglion); quella nel negozio atipico di accertamento; infine quella del contratto di diritto privato o di diritto pubblico, seppure nell'incerta configurazione datane dalla dottrina amministrativa. All'impostazione pubblicistica va ricondotta la tesi dell'accertamento con adesione come atto unilaterale dell'Amministrazione finanziaria rispetto al quale l'adesione del contribuente ha la funzione di *condicio iuris*; ed anche quella dell'accordo bilaterale di diritto pubblico non avente natura contrattuale.

Il Relatore evidenzia come l'accertamento con adesione, quale risulta dalla L. 656/94 e dal D. Lgs. 218/97 si inserisce nella diversa e più evoluta visione del rapporto Stato - cittadino che vede l'espandersi dei moduli convenzionali e la riduzione dei profili autoritativi dell'amministrazione. Rispetto al fenomeno fiscale questo comporta un nuovo modo di intendere l'interesse fiscale, non più inteso come interesse pubblico *tout court*, ma come interesse collettivo della molteplicità dei soggetti che compongono la collettività, e dunque anche interesse del contribuente alla coamministrazione, alla partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza ecc. In tale contesto, il nuovo concordato costituisce per alcuni il tentativo, per il Relatore la certezza di ridisegnare il rapporto tra Stato e contribuente. Non ha più senso allora una ricostruzione dell'istituto in termini di atto amministrativo, ma non può neppure accogliersi la tesi privatistica e contrattualistica per la mancanza della equivalenza dei soggetti coinvolti.

Partendo dalla constatazione che l'istituto si caratterizza per la cooperazione ed il consenso del contribuente, che tuttavia opera qui non all'esterno, ma all'interno dell'atto come componente dell'atto e quindi dell'accordo, è giustificabile una ricostruzione sì in termini di consensualità, ma non di contrattualità. L'accordo ha dunque una notevole rilevanza perché è attraverso l'accordo che si perviene alla formazione dell'atto e si supera la *res incerta*, ma tale rilevanza non è tale da trasformare l'atto bilaterale in atto negoziale, poiché la caratteristica peculiare del negozio è quella di essere dispositivo, che in tal caso vorrebbe dire far dipendere la determinazione del debito d'imposta dalla volontà di ambedue le parti, volontà assunte come espressione di autonomia privata. E' la natura pubblica della potestà

impositiva che non consente di allineare fino in fondo la posizione delle parti pervenendo così ad una soluzione di tipo contrattuale. Si può allora concludere ritenendo che si è in presenza di un atto bilaterale consensuale ineguale, cui intervengono, in posizione non pariordinata, la Pubblica Amministrazione ed il privato. La prima nell'esercizio della sua funzione pubblica, il secondo, nell'ampia sfera di libertà accordatagli dall'autonomia privata, trattandosi dunque di un modulo pubblicistico non contrattuale di tipo dichiarativo.

## Discrezionalità e doverosità nel potere di riesame dell'atto impositivo

Dott. E. Rosini

Garante contribuente - Regione Veneto

L'indagine verte sul riesame di un atto, in vista della sua rimozione o riforma; Esso può avvenire in conseguenza di un ricorso amministrativo oppure d'ufficio a seguito di un atto di controllo o di qualunque altro evento che richiami l'attenzione dell'autorità competente sulla legittimità o opportunità dell'atto. Tuttavia le forme di riesame in diritto tributario sono profondamente diverse da quelle che si rinvencono in diritto amministrativo.

Nel diritto amministrativo, poi, gli annullamenti d'ufficio, e, specificamente gli atti di autotutela in senso proprio, sono dettati dall'esigenza di eliminare atti non solo illegittimi, ma anche e soprattutto pregiudizievoli del pubblico interesse. In questi casi l'annullamento soddisfa un pubblico interesse, mentre nel diritto tributario serve a ristabilire la legalità nell'interesse del contribuente e in ossequio del principio di uguaglianza. E' evidente allora, come in questi casi possano essere annullati d'ufficio atti non più impugnabili e in certi casi anche il giudicato. Se si pone mente alla tradizionale definizione della discrezionalità che è potere di scegliere tra diversi atteggiamenti legittimi quello più vantaggioso al pubblico interesse in un quadro di ponderazione di tutti gli interessi coinvolti, emergono chiare le specificità del regime dell'autotutela tributaria da quella dell'azione amministrativa. L'esercizio del potere di riesame dell'atto impositivo implica momenti correlati ad atti di volizione e di giudizio che vanno tenuti distinti, quando sia possibile connotarli di discrezionalità o di doverosità.

Inoltre, il potere di riesame incide sulla natura paritetica dei rapporti tributari, distinguendosi dal generale potere-dovere di ogni autorità amministrativa di adeguare i propri atti, mediante l'esercizio dello *jus penitendi*, alle norme di legge e a quelle di buona amministrazione. L'omissione del riesame dell'atto contestato con la domanda di autotutela è violazione di un dovere: se la omissione di un provvedimento di autotutela danneggia un soggetto che ha ragione, questi subisce un danno ingiusto. A stabilirlo provvederà il giudice civile, *incidenter tantum*, se l'annullamento d'ufficio era doveroso, e poi se l'omissione ha provocato un danno risarcibile.

## Il principio e le regole del contraddittorio nella fase di riesame

*Prof. A. Di Pietro*  
*Università di Bologna*

L' accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale rappresentano una delle manifestazioni più significative del processo di denormativizzazione che caratterizza l' agire dell' Amministrazione finanziaria e che qui si manifesta nel rilievo per cui il D. Lgs. 218/97 si limita a disciplinare alcuni profili dell' istituto, lasciando agli uffici la concreta attuazione degli aspetti residuali.

Date tali premesse, il contraddittorio risulta di fondamentale importanza per colmare il vuoto normativo dovuto alla denormativizzazione, e si richiede che venga interpretato nella sua piena e complessiva portata. Il contraddittorio ha infatti i suoi principi informatori nella democratizzazione dell' azione amministrativa e nella crisi dell' autoritarismo con il conseguente emergere della consensualità, che hanno di recente trovato affermazione nella novella costituzionale del '99 e nello statuto dei diritti del contribuente. Così inteso, il principio del contraddittorio si distingue profondamente dalla semplice partecipazione, poiché implica profili di anticipazione della difesa rispetto al processo che la mera partecipazione non offre. Con riferimento agli istituti dell' accertamento con adesione e dell' autotutela, tale confronto dialettico tra Amministrazione finanziaria e contribuente ha per oggetto la qualificazione del presupposto nei suoi profili quantitativi e qualificatori.

Tutto ciò implica, tuttavia, una scelta di campo che va affermata fino in fondo e che comporta la realizzazione attraverso il contraddittorio di una reale contrapposizione di interessi, della parità delle posizioni dei soggetti interessati, del conseguente vincolo per l' amministrazione di tenere conto di quello che il contribuente ha espresso in maniera fondata. La piena realizzazione di tale prospettiva richiede, secondo il Relatore, l' intervento normativo attraverso la clausola di delegificazione di cui all' art. 17, D. Lgs. 218/97, in modo da fornire agli uffici uno strumento con cui dare una più precisa e puntuale consistenza alle regole del contraddittorio attualmente affermate per principio o per interpretazione ministeriale.

## Sindacabilità ed impugnabilità dell'atto di riesame

*Prof. P. Russo*

*Università di Firenze*

**I**l Relatore parte dal confronto dell'istituto dell'autotutela in diritto tributario con il corrispondente istituto di diritto amministrativo al fine di esaminare lo specifico profilo della tutela del contribuente in caso di diniego di autotutela.

In diritto amministrativo, dove la cura dell'interesse pubblico comporta l'esercizio di un potere normalmente discrezionale, l'autotutela costituisce esplicazione di un potere discrezionale di secondo grado, in cui occorre confrontare l'interesse pubblico dell'Amministrazione con gli altri interessi in gioco, ossia l'interesse del controinteressato che ha tratto vantaggio dall'atto che si vuole annullare in via di autotutela e quello del cointeressato che trarrebbe vantaggio dall'esercizio concreto dell'annullamento d'ufficio.

Diverso la situazione nel diritto tributario. Qui, a monte del potere di autotutela, non c'è un potere discrezionale, poiché l'amministrazione non pondera interessi, ma agisce in conformità del principio di legalità che le impone di ritirare le pretese che sono state esercitate illegittimamente. Ciò significa che, non trattandosi di potere discrezionale, non vi è un interesse specifico che condiziona l'esercizio dell'autotutela, che risulta subordinata ai soli limiti di legge, sicché in capo al privato non è dato riconoscere alcuna posizione giuridica soggettiva tutelabile dinanzi all'autorità giurisdizionale ordinaria o amministrativa.

Pur pervenendo a tali conclusioni, si ritiene tuttavia che l'istituto dell'autotutela costituisca un valido strumento di tutela per il contribuente, il cui corretto funzionamento è tuttavia affidato più ad un cambiamento di mentalità degli uffici e ad un diverso rapporto con il contribuente che a rimedi di tutela legati all'esercizio di poteri giurisdizionali.

## La responsabilità contabile e civilistica dei funzionari dell'amministrazione finanziaria

*Dott. C. Scarano*

*Procuratore Capo della Corte dei Conti - Regione Veneto*

Il tema affrontato riguarda la relazione tra gli istituti dell'accertamento con adesione ed autotutela rispetto alla responsabilità amministrativa del dipendente, in modo da verificare se ed in quali termini il timore di incorrere in un'azione di responsabilità possa condizionare il pieno utilizzo degli istituti in questione.

A tal fine ricordiamo brevemente come, in base al Tu imp. civ. Stato, la responsabilità del dipendente è riconosciuta quando vi sia un danno erariale, ossia una lesione diretta ed immediata dell'interesse patrimoniale e finanziario dell'amministrazione, ricorrendo, sotto il profilo soggettivo, il dolo o la colpa grave del dipendente.

Gli estremi di tale responsabilità potrebbero essere riscontrati in presenza di un atto di adesione configurando così il danno erariale qualora, in presenza di una pretesa tributaria accertata, l'operato del dipendente abbia determinato un minore introito.

Tale responsabilità ha poi una diversa portata a seconda che si tratti di attività vincolata o discrezionale, poiché in tale ultimo caso il dipendente possiede un margine di operatività che, nel caso di adesione e di autotutela, sembra mancare. Infatti, come si è visto in precedenza, l'Amministrazione finanziaria ha emanato una serie di disposizioni che disciplinano, secondo l'opinione del Relatore, in modo estremamente dettagliato ed analitico il procedimento attraverso cui si svolge il contraddittorio con il contribuente, sicché i margini di discrezionalità del dipendente risultano ridottissimi. Poiché pertanto il dipendente ha una "strada maestra" cui attenersi, risulta in concreto estremamente difficile, ove il dipendente rispetti tali indicazioni, incorrere in responsabilità amministrativo - contabile.

## Bibliografia essenziale

- ARNAO-CASTELLI, *Il concordato "a regime" per l'imposta di registro*, in *Corr. Trib.*, 1996, pag. 2849.
- BASILAVECCHIA, *Gli effetti processuali della reiterazione dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 177.
- BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 22.
- BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale. Come, quando, perché*, in *Bol. Trib.*, 1996, 1573.
- BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale* in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 229.
- BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 1994, 7509.
- BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir trib.*, 1995, I, 1029.
- BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig., Disc. Priv., sez. comm.*, X, Torino, 1994, 296.
- BENEDETTI, *I contratti della pubblica amministrazione tra specialità e diritto comune*, Torino, 1999.
- BENVENUTI F., *Il nuovo cittadino*, Venezia, Marsilio, 1996.
- CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il fisco*, 1995, 8135.
- CAPOLUPO, *Il completamento del contraddittorio*, in *Il fisco*, 2000, 9748.
- CAPOLUPO, *Il diritto all'informazione nei controlli fiscali*, in *Il fisco*, 2000, 8341.
- CAPOLUPO, *Il principio del contraddittorio nell'accertamento tributario*, in *Il fisco*, 1992, 7111.
- CAPUTO, *L'esame e la definizione preventiva della controversia tributaria. Una norma di incerta efficacia*, in *Il fisco*, 1993, 2798.
- CASULA, *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario. Dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata*, in *Boll. Trib.*, 1996, 939.
- CAVALLO, *Procedimento amministrativo ed attività pattizia*, in AA. VV., *Il procedimento amministrativo tra semplificazione partecipata e pubblica trasparenza*, (a cura di B. Cavallo), Torino, 119.
- COLLI VIGNARELLI, *Esame e definizione preventiva dell'accontroversia. Considerazioni critiche*, in *Il fisco*, 1993, 7840.
- CONSOLAZIO, *L'accertamento con adesione del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1997, 79.
- CORSO, *Riflessi penali dell'accertamento con adesione*, in *Corr. Trib.*, 1995, 1949.
- DE MITA, *Incassare subito somme incerte: il fine "giustifica" il concordato?*, in *Il Sole 24 Ore*, del 4 aprile 1997.
- DE MITA, *La conciliazione fiscale ancora tutta da scoprire*, in *Il Sole 24 Ore* del 16 marzo 1996.
- DE MITA, *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 255.
- DE MITA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000, 469.
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999.



- FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998.
- FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999.
- GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1484.
- GALLO, *Il nuovo regolamento sul concordato a regime*, in *Il fisco*, 1996, 7247.
- GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1994.
- LUPI, *Prime considerazioni, sul nuove regime del concordato fiscale*, in *Rass. Trib.*, 1997, 793.
- PORCARO, *Accertamento con adesione della società (di persone e di capitali) e ripercussioni in capo ai soci*, in *Il fisco*, 1998, 45.
- RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999.
- SACCONE, *La conciliazione giudiziale: i nodi irrisolti e le difficoltà operative, in particolare in tema di perfezionamento della conciliazione*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1621.
- VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

## RIFERIMENTI NORMATIVI

Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218  
**"Disposizioni in materia di accertamento con adesione  
e di conciliazione giudiziale"**

*pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 165 del 17 luglio 1997*

### **Titolo I**

#### **ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

##### *CAPO I*

##### *Accertamento con adesione*

##### **Art. 1.**

##### *Definizione degli accertamenti*

1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti.
2. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.

##### **Art. 2.**

##### *Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto*

1. La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In tal caso l'imposta sul valore aggiunto è liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Possono formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto.
2. Può essere oggetto di definizione anche la determinazione sintetica del reddito complessivo netto.
3. L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonche' ai fini extratribu-

tari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto - legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto - legge.

4. La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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 partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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.

5. A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi.

6. Le disposizioni dei commi da 1 a 5 si applicano anche in relazione ai periodi d'imposta per i quali era applicabile la definizione ai sensi dell'articolo 3 del decreto - legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'articolo 2, comma 137, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche ai sostituti d'imposta.

**Art. 3.**

## Definizione degli accertamenti nelle altre imposte indirette

1. La definizione ha effetto per tutti i tributi di cui all'articolo 1, comma 2, dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione. Il valore definito vincola l'ufficio ad ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi. Sono escluse adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione.
2. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse, se soggetta ad autonoma imposizione, costituisce oggetto di definizione come se fosse un atto distinto.
3. A seguito della definizione, le sanzioni dovute per ciascun tributo oggetto dell'adesione si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge.
4. L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio.

**CAPO II***Procedimento per la definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto.***Art. 4.***Competenza degli uffici*

1. Competente alla definizione è l'ufficio delle entrate, nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale.
2. Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio. Nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa; non si applicano gli articoli 2, comma 5, e 15, comma 1, del presente decreto.
3. Fino all'entrata in funzione dell'ufficio delle entrate sono competenti l'ufficio distrettuale delle imposte dirette ovvero, nei casi disciplinati dall'articolo 6, comma 2, l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, se la definizione ha ad oggetto esclusivamente fattispecie rilevanti ai fini di tale imposta.
4. Non si applicano le disposizioni dell'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante la partecipazione dei comuni all'accertamento dei redditi delle persone fisiche.

**Art. 5.***Avvio del procedimento*

1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati:
  - a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
  - b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.
2. La richiesta di chiarimenti inviata al contribuente ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto - legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, riguardante la determinazione induttiva di ricavi, compensi e volumi d'affari sulla base di coefficienti presuntivi, costituisce anche invito al contribuente per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.
3. Fino all'entrata in funzione dell'ufficio delle entrate, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette, dopo aver controllato la posizione del contribuente riguardo alle imposte sui redditi, richiede all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto la trasmissione degli elementi in suo possesso, rilevanti per la definizione dell'accertamento con adesione e invia al contribuente l'invito a comparire di cui al comma 1, dandone comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, che può delegare un proprio funzionario a partecipare al procedimento. L'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, anche di propria iniziativa, trasmette all'ufficio distrettuale delle imposte dirette, gli elementi idonei alla formulazione di un avviso di rettifica ai sensi degli articoli 54 e 55 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

**Art. 6.***Istanza del contribuente*

1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.
2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5, può 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.
3. 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.

4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia.

#### **Art. 7.**

##### *Atto di accertamento con adesione*

1. L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

#### **Art. 8.**

##### *Adempimenti successivi*

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, 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, e per il versamento di tali somme il contribuente è tenuto a prestare garanzia con le modalità di cui all'articolo 38 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per il periodo di rateazione del detto importo, aumentato di un anno.

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 e la documentazione relativa alla prestazione della garanzia. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

4. Con decreto del Ministro delle finanze possono essere stabilite ulteriori modalità per il versamento di cui ai commi 1 e 2.

#### **Art. 9.**

##### *Perfezionamento della definizione*

1. La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia, previsti dall'articolo 8, comma 2.

**CAPO III***Procedimento per la definizione di altre imposte indirette***Art. 10.***Competenza degli uffici*

1. Competente alla definizione è l'ufficio delle entrate.
2. Fino all'entrata in funzione dell'ufficio indicato nel comma 1, è competente l'ufficio del registro.

**Art. 11.***Avvio del procedimento*

1. L'ufficio invia ai soggetti obbligati un invito a comparire, nel quale sono indicati:
  - a) gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;
  - b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.

**Art. 12.***Istanza del contribuente*

1. Nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 11, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, può formulare in carta libera istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.
2. 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.
3. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire.
4. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 1 perde efficacia.

**Art. 13.***Atto di accertamento con adesione, adempimenti successivi e definizione*

1. La definizione si perfeziona secondo quanto previsto dagli articoli 7, 8 e 9. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione è effettuato presso l'ufficio del registro.

**CAPO IV**  
*Conciliazione giudiziale*

**Art. 14.**  
*Disposizioni in materia di conciliazione giudiziale*

1. L'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come sostituito dall'articolo 12 del decreto - legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, è sostituito dal seguente:

"Art. 48 (Conciliazione giudiziale) . - 1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.

2. La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperimento d'ufficio anche dalla commissione.

3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione di idonea garanzia secondo le modalità di cui all'articolo 38 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.

4. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5.

5. L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci



giorni dalla data di presentazione della proposta.

6. In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogate.”.

2. All'articolo 37 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, concernente l'attività di indirizzo agli uffici periferici, dopo il comma 4, è aggiunto, in fine, il seguente:

“4 -bis. Il dirigente dell'ufficio del Ministero delle finanze di cui all'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, riguardante la capacità di stare in giudizio, stabilisce le condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione di cui all'articolo 48 del citato decreto legislativo n. 546 del 1992.”.

## **Titolo II** DISPOSIZIONI FINALI

### **Art. 15.**

#### *Sanzioni applicabili nel caso di omessa impugnazione*

1. Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, nell'articolo 71 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e nell'articolo 50 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un quarto se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.

2. Si applicano le disposizioni dell'articolo 8, commi 2 e 3. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità di versamento delle somme dovute.

### **Art. 16.**

#### *Controlli sulla base della copia delle dichiarazioni*

1. Qualora successivamente all'accertamento le dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto risultino difformi dalle copie acquisite nel corso dell'attività di controllo ovvero ne risulti omessa la presentazione, gli uffici procedono all'accertamento e alla liquidazione delle imposte dovute e possono integrare, modificare o revocare gli atti già notificati, nonché irrogare o revocare le relative sanzioni. La conservazione della copia delle dichiarazioni è obbligatoria per i soggetti che devono tenere le scritture contabili, nonché per i soci o associati di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22

dicembre 1986, n. 917, o per il coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

### **Art. 17.**

#### **Abrogazioni e delegificazione**

**1. Sono abrogati:**

- a) i commi 2 e 3 dell'articolo 5 del decreto - legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 giugno 1990, n. 165, riguardanti la definizione delle pendenze tributarie;
- b) gli articoli 2 -bis e 2 -ter del decreto - legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, riguardanti l'accertamento con adesione;
- c) il quarto comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante l'applicazione in misura ridotta delle sanzioni in caso di rinuncia all'impugnazione dell'accertamento.

2. Con effetto dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono abrogate tutte le altre disposizioni con esso incompatibili.

3. Le disposizioni dei capi II e III del titolo I possono essere integrate o modificate con regolamento da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

## PRASSI AMMINISTRATIVA

### **Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 27-06-2001, n. 65/E/2001/120414**

#### Accertamento con adesione

*Accertamento con adesione. Presupposti. Ambito applicativo. Perfezionamento dell'atto di definizione. Motivazione. Versamenti.*

1. *Premessa*
2. *Esame della posizione fiscale del contribuente*
3. *Diversificati ambiti applicativi degli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione*
4. *Gestione degli atti del procedimento di adesione*
  - 4.1 Contraddittorio con il contribuente e motivazione dell'atto di adesione
  - 4.2 Contraddittori con esito negativo
  - 4.3 Perfezionamento dell'adesione
  - 4.4 *Pagamenti rateali ed escussione della garanzia*
5. *Attività delle Direzioni Regionali delle Entrate*

**OGGETTO:** Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 -  
Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti.

#### 1. Premessa

In relazione all'istituto in oggetto sono state condotte alcune analisi di approfondimento degli aspetti gestionali emersi nel primo periodo di applicazione, nell'ottica di ottimizzare la specifica attività amministrativa che riveste forte valenza innovativa sia nei rapporti con il contribuente che come strumento deflativo del contenzioso e di celere acquisizione all'erario dei tributi dovuti.

Si precisa al riguardo che gli elementi di valutazione sono stati direttamente acquisiti dall'Ufficio Ispettivo Centrale a seguito di apposite indagini presso alcune Direzioni Regionali, mirate all'enucleazione di eventuali aspetti di criticità nell'ambito dei procedimenti posti in essere dagli Uffici.

Si evidenzia preliminarmente che l'analisi quantitativa e qualitativa dei dati rilevati consente una valutazione sostanzialmente positiva sul generale andamento dell'accertamento con adesione in tale periodo di prima applicazione e sul correlato impegno profuso dagli Uffici nella gestione dei relativi procedimenti, peraltro spesso in concomitanza con onerosi processi di ristrutturazione organizzativa in sede locale; per il consolidamento del rilevante istituto nell'ordinaria attività dell'Ammini-

strazione risulta tuttavia necessaria una più incisiva attività di indirizzo e coordinamento a cura delle Direzioni Regionali ed un più rigoroso approccio sistemico da parte degli Uffici.

A tale riguardo si ricorda che con circolare n. 235/E/855/SP dell'8 agosto 1997 sono stati illustrati gli ambiti applicativi dell'accertamento con adesione, la cui estesa articolazione, sia sotto il profilo soggettivo che oggettivo, ha consentito all'Amministrazione un'apprezzabile operatività, soprattutto con riferimento alle posizioni interessate da metodologie induttive di accertamento o comunque con elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte degli Uffici.

Tenuto conto delle esperienze maturate dagli Uffici e dei complessivi elementi di analisi acquisiti, la presente circolare è pertanto finalizzata all'approfondimento di specifiche problematiche gestionali delle diverse fasi del procedimento.

## 2. Esame della posizione fiscale del contribuente

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 risultanze istruttorie.

E' di tutta evidenza che, in via di principio, l'esito del contraddittorio è suscettibile d'incidere sulla pretesa fiscale, come formalizzata nell'invito ovvero nell'avviso di accertamento notificati

dall'Ufficio, solo qualora siano stati adottati dal contribuente, in tale sede, nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'Ufficio in dipendenza dell'istruttoria svolta.

Risulta in particolare opportuno un accurato esame critico degli elementi di ripresa fiscale risultanti dai processi verbali di constatazione redatti a seguito di verifica, tenendo anche conto delle eventuali osservazioni già verbalizzate dal contribuente con riferimento a specifici aspetti giuridici e tecnici, il cui approfondimento, qualora necessario, dovrà essere svolto dall'Ufficio in sede istruttoria con i poteri tipici di tale fase del procedimento di accertamento.

Non devono pertanto costituire oggetto di contraddittorio 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 finalizzata ad una più certa delineazione dell'esistenza o meno dei presupposti impositivi.

Si ricorda a tale riguardo che con Circolare n. 52/E/2000/47753 del 23 marzo 2000 sono stati, tra l'altro, delineati i generali criteri di gestione, ai fini dell'accertamento, dei processi verbali di verifica, prevedendo appositi parametri additivi di assorbimento riferiti alle ulteriori attività istruttorie svolte dagli Uffici per una compiuta valutazione delle posizioni fiscali interessate.

Ne consegue, pertanto, che l'eventuale abbandono di rilievi presenti nei processi

verbali dovrà essere adeguatamente motivato con apposito atto interno e la successiva instaurazione del contraddittorio avrà esclusivo riguardo ai residui rilievi eventualmente presenti nel processo verbale o comunque scaturiti dall'ulteriore attività istruttoria svolta dall'Ufficio.

E' inoltre opportuno che l'Ufficio attivi il procedimento possibilmente per tutti i periodi d'imposta interessati da rilievi suscettibili di contraddittorio con il contribuente, non essendo compatibile con la ratio dell'istituto la diluizione nel tempo della completa definizione del contesto.

### 3. Diversificati ambiti applicativi degli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione

Le analisi condotte nell'ambito dei procedimenti di definizione ad iniziativa dei contribuenti a seguito di notifica dell'avviso di accertamento hanno evidenziato l'esigenza di una più rigorosa applicazione diversificata degli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione, secondo i rispettivi principi di riferimento.

Come già illustrato nella citata circolare n. 235/E l'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione è incentrato nella fondata e ragionevole misurazione di un legittimo presupposto impositivo, da rideterminarsi nel quantum tenendo conto degli elementi di valutazione a tal fine adottati dal contribuente in contraddittorio con l'Ufficio.

I casi di totale o parziale illegittimità dell'avviso di accertamento sono invece da ricondurre nella sfera di applicazione del potere di autotutela, secondo la disciplina dettata dall'articolo 2 quater del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 e dal relativo regolamento di attuazione approvato con decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37; quest'ultimo prevede in particolare, all'art. 4, il preventivo parere della Direzione Regionale nel caso di annullamento riferito ad imposte e relative sanzioni superiori ad un miliardo di lire.

Si evidenzia pertanto che nei procedimenti di definizione devono essere correttamente individuate le fattispecie ricorrenti in relazione alle motivazioni addotte dal contribuente e conseguentemente adottati i provvedimenti di autotutela nei casi previsti dalla legge; di questi ultimi sarà dato atto nell'eventuale procedimento di contraddittorio con il contribuente, qualora comunque instaurato con riferimento ad ulteriori aspetti dell'avviso di accertamento suscettibili di definizione ai sensi della legge n. 218 del 1997.

Ne consegue, in particolare, che i casi di annullamento totale dell'avviso di accertamento devono essere correttamente formalizzati in termini di provvedimento di autotutela dell'Ufficio.

## 4. Gestione degli atti del procedimento di adesione

### 4.1 Contraddittorio con il contribuente e motivazione dell'atto di adesione

La gestione di ogni fase del procedimento di adesione deve essere improntata al principio di trasparenza sancito dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, garantendo l'intelligibilità di tutti i percorsi procedurali e motivazionali effettuati dagli Uffici.

Il rilievo della tematica esige di norma il diretto controllo dei dirigenti degli Uffici sulla regolarità e congruenza di merito degli atti inerenti i procedimenti, con particolare riferimento alle posizioni fiscali di maggiore rilevanza fiscale, interessate da contraddittori in corso con i contribuenti nonché dalla predisposizione degli atti di adesione da sottoscrivere tra le parti. Si ribadisce, in particolare, l'obbligo di documentare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, deve essere dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti.

La fase del contraddittorio deve essere contenuta entro limiti temporali ragionevoli, in relazione sia alla primaria esigenza di speditezza del procedimento che all'effettiva complessità della trattazione, non consentendo comunque reiterati rinvii di carattere meramente dilatorio, comportanti di fatto ingiustificato ritardo dell'azione amministrativa.

Si ricorda inoltre che, per espressa previsione dell'art. 7 del d. lgs. n. 218 del 1997, sussiste l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati:

- gli elementi di valutazione addotti 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.

Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto.

Il corretto esercizio del potere discrezionale deve infatti necessariamente estrinsecarsi in una valutazione complessa, correlata anche all'indice di affidabilità dell'accertamento attribuito sulla base delle direttive impartite con la circolare n. 100/E/1998-52103 del 16 aprile 1998.

Tale profilo di congruenza non può peraltro prescindere da un'attenta e puntuale valutazione del contesto, proprio nella fase di attribuzione dell'indice di affidabilità dell'accertamento, con conseguente coerenza degli eventuali successivi atti di contraddittorio e definizione: in presenza di un elevato valore tanto più appare stringente l'obbligo di un circostanziato percorso motivazionale in ordine alla revisione della pretesa originaria.

#### 4.2 *Contraddittori con esito negativo*

Le generali esigenze di documentazione delle attività condotte dagli Uffici rendono opportuna la verbalizzazione dei contraddittori svolti con esito negativo, dei quali anche è prevista la comunicazione al Sistema Informativo secondo le apposite modalità stabilite dalla procedura informatica di gestione dell'istituto.

Al riguardo si precisa che l'Ufficio, nei casi di procedimenti di adesione innescati di sua iniziativa anche a seguito di richiesta formulata dal contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d. lgs. n. 218 del 1997, a fronte dell'esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; quest'ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto.

Nei casi invece di attivazione del procedimento ad iniziativa del contribuente a seguito di notifica dell'avviso di accertamento (art. 6, comma 2), 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 di legge in argomento non correla peraltro in alcun modo il periodo di sospensione all'eventuale anticipato esito negativo dell'istanza di adesione prodotta dal contribuente, rispondendo unicamente alla finalità di consentire alle parti lo svolgimento del contraddittorio senza pregiudizio dei diritti di difesa del contribuente. Si evidenzia al riguardo che la stessa relazione governativa al d. lgs. n. 218 del 1997 chiarisce che la sospensione per un periodo di novanta giorni mira a non "penalizzare il contribuente che abbia potuto presentare istanza di adesione solo successivamente alla notifica di un provvedimento esecutivo..... In tal modo, il contribuente che intenda anteporre alla via giurisdizionale un tentativo di composizione in via amministrativa, non avendone avuta la possibilità nella fase istruttoria, può perseguire questa strada senza l'incombente timore di incorrere nella decadenza dell'impugnativa al decorso dei sessanta giorni".

Ne consegue pertanto che, sia sul piano testuale che di ricostruzione logico-sistemica, non è fondatamente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge in novanta giorni.

Il suddetto periodo di sospensione non costituisce peraltro termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione; la sottoscrizione dell'atto di adesione può infatti validamente intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione, per la cui determinazione deve correttamente tenersi conto sia dell'intero periodo di sospensione previsto dal d. lgs. n. 218 del 1997, sia dell'eventuale periodo di sospensione feriale prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Si precisa, infine, che l'avvenuta verbalizzazione dell'esito negativo del contraddittorio svolto non preclude in via di principio, nelle more della notifica dell'avviso di accertamento oppure nell'ambito dei residui termini d'impugnazione ancora pen-

denti, la ripresa del procedimento e l'eventuale sottoscrizione dell'adesione, ad esempio in dipendenza di ulteriori elementi di valutazione e produzioni documentali offerti dal contribuente, ovvero delle diverse determinazioni espresse dalle parti in termini favorevoli all'adesione.

### 4.3 Perfezionamento dell'adesione

Secondo il disposto degli articoli 8 e 9 del d. lgs. n. 218 del 1997, la sola sottoscrizione dell'atto scritto tra le parti non è sufficiente per il perfezionamento dell'adesione, costituendo condizione di efficacia dell'atto il versamento entro venti giorni dalla sottoscrizione:

- del totale importo dovuto;
- ovvero, nel caso di pagamento rateale, della prima rata unitamente alla prestazione della garanzia prevista dall'art. 8, comma 2, dello stesso d. lgs. n. 218.

Ai fini del perfezionamento dell'atto di adesione assume pertanto unicamente rilevanza la volontaria attività posta in essere dal contribuente, in termini di versamento e di prestazione della garanzia per gli eventuali importi rateizzati, nel rispetto dei termini fissati dalla legge.

Ai sensi del comma 3 dello stesso art. 8, il contribuente deve successivamente far pervenire all'Ufficio, entro dieci giorni dall'eseguito versamento, la quietanza del pagamento e, in caso di rateizzazione dell'importo, la documentazione relativa alla prestazione della garanzia; ai sensi dell'ultimo periodo dello stesso comma 3, la copia dell'atto di accertamento con adesione è rilasciata dall'Ufficio solo in dipendenza di tale adempimento, previa verifica della regolarità del versamento e dell'eventuale garanzia prestata.

Al riguardo è stata segnalata l'esigenza di chiarimenti in ordine alla seguente casistica attinente alla fase di perfezionamento dell'adesione:

- a) omesso versamento degli importi dovuti a titolo di perfezionamento dell'adesione (unico versamento o prima rata nei casi di pagamento rateale), ovvero mancata prestazione della garanzia;
- b) carente versamento degli importi dovuti;
- c) tardivo versamento degli importi dovuti, ovvero tardiva prestazione della garanzia nei casi di pagamento rateale.

In via generale si precisa che a fronte delle fattispecie sopra enucleate è ravvisabile il mancato perfezionamento dell'adesione da parte del contribuente, 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.

Ne consegue che l'Ufficio è legittimato:

- alla notifica dell'avviso di accertamento nei casi di procedimenti attivati ai sensi degli articoli 5 e 6, comma 1, del d. lgs. n. 218 del 1997;
- all'iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio o definitivo, degli importi scaturenti dall'avviso di accertamento già notificato, con riferimento al quale il contribuente



te aveva prodotto istanza di adesione ai sensi del comma 2 dell'art. 6 e che, ai sensi del comma 4 dell'art. 12 del predetto d. lgs., conserva la sua efficacia per il mancato perfezionamento dell'adesione da parte del contribuente.

Le suddette attività devono essere di norma immediatamente intraprese dagli Uffici a fronte di comportamenti totalmente omissivi, ovvero gravemente carenti nei versamenti eseguiti con evidenti finalità dilatorie del complessivo procedimento di accertamento, soprattutto in assenza di ragionevoli giustificazioni spontaneamente offerte dal contribuente in ordine alle circostanze che hanno determinato il mancato perfezionamento dell'adesione.

In presenza di anomalie di minore entità (ad esempio, lieve carenza e tardività dei versamenti eseguiti, ovvero tardività nella prestazione della garanzia), 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 al perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto.

Tale valutazione, fondata sul principio di conservazione degli atti amministrativi, deve essere esercitata su elementi di riscontro oggettivi ed avendo preminente 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.

A titolo esemplificativo, si precisa che non è ravvisabile l'interesse pubblico al perfezionamento dell'adesione qualora:

- 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, comma 4, del d. lgs. n. 218 del 1997 e, conseguentemente, all'intero iter procedimentale dell'adesione;
- 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 ovvero dell'art. 6, comma 1, dello stesso d. lgs. n. 218.

Sussiste invece l'interesse dell'Ufficio:

- 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 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 di adesione innescato su iniziativa dell'Ufficio, ai sensi dell'art. 5 ovvero dell'art. 6, comma 1, del d. lgs. n. 218, 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.

Devesi peraltro evidenziare che in entrambi i casi, qualora si ritenesse non perfezionata l'adesione in dipendenza delle riscontrate irregolarità, l'Ufficio dovrebbe conseguentemente gestire l'eventuale istanza di rimborso delle somme versate in assenza di legittimo titolo, con ulteriore aggravio dell'azione amministrativa.

Nelle suddette ipotesi è pertanto ravvisabile il permanere dell'interesse attuale e concreto dell'Amministrazione al perfezionamento dell'adesione, in attuazione dei generali principi di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa, sanciti dalla già citata legge n. 241 del 1990, nonché del principio di collaborazione normativamente previsto dalla legge n. 212 del 27 luglio 2000; gli Uffici possono pertanto riconoscere al contribuente la possibilità di perfezionare l'adesione, previa verifica, come già rilevato, dell'esistenza di tempi tecnici compatibili con i termini di decadenza dell'azione di accertamento.

Il contribuente sarà pertanto con immediatezza invitato:

- a perfezionare l'adesione in relazione agli aspetti di riscontrata carenza, entro un breve termine appositamente assegnato dall'ufficio, tenendo debito conto dell'eventuale imminente decadenza dell'azione accertatrice; il nuovo termine assegnato dall'Ufficio ai fini del perfezionamento dell'adesione non può comunque essere superiore ai venti giorni previsti dall'art. 8, comma 1, del d. lgs. n. 218 del 1997;
- in caso di omesso, tardivo, insufficiente versamento delle imposte dovute, alla corresponsione degli interessi legali, calcolati per dietimi a decorrere dal primo giorno successivo alla originaria scadenza del termine di cui al citato comma 1 dell'art. 8.

Qualora il contribuente non ottemperi all'invito dell'Ufficio nel termine assegnato, dovrà essere definitivamente assunto il mancato perfezionamento dell'adesione, con ogni consequenziale determinazione in ordine alle attività da porre in essere, ridando cioè efficacia all'originario accertamento notificato ovvero procedendo alla notifica dell'avviso di accertamento.

Per quanto concerne gli aspetti sanzionatori, si precisa che il versamento delle somme dovute a titolo di perfezionamento dell'adesione a seguito della sottoscrizione del relativo atto, non costituisce per il contribuente obbligo di legge, bensì un onere: non è, pertanto, assoggettabile a sanzione l'eventuale tardività ovvero omissione, totale o parziale, del versamento stesso; ne consegue ulteriormente, come già precisato, che la mera sottoscrizione dell'atto di adesione non costituisce titolo per la riscossione coattiva delle somme non versate alle prescritte scadenze.

#### *4.4 Pagamenti rateali ed escussione della garanzia*

Con la circolare n. 235/E è stato precisato che il mancato pagamento anche di una sola rata autorizza l'Amministrazione finanziaria ad escutere la garanzia per l'int-

ro debito residuo, previo ricalcolo degli interessi dovuti; gli Uffici sono quindi tenuti al tempestivo e periodico riscontro dei pagamenti rateali effettuati dai contribuenti ed alla immediata rilevazione delle situazioni di irregolarità riferite ad omessi, tardivi, carenti versamenti alle previste scadenze.

Al riguardo si evidenzia che, in dipendenza dell'avvenuto perfezionamento dell'adesione, il successivo mancato versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione punibile ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 che prevede, in via generale, la sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato nel termine previsto.

Qualora non sia stata già richiesta l'escussione della garanzia, l'Ufficio può riconoscere il mantenimento del 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 18 dicembre 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.

In ordine a tale ultimo aspetto si precisa che qualora il ritardo nel pagamento sia inferiore a quindici giorni è applicabile l'art. 1, comma 1, lett. e), del d. lgs. 30 marzo 2000, n. 99 che ha inserito nel comma 1 del citato art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 una specifica disposizione concernente i versamenti tardivi, entro i suddetti limiti temporali, riguardanti crediti assistiti integralmente da garanzie reali o personali previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria; la norma introdotta prevede, in particolare, la riduzione della sanzione "ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo", cumulabile con la riduzione prevista dal comma 1, lett. a), del citato art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Ne consegue, pertanto, che gli Uffici procederanno all'immediata escussione della garanzia ed all'irrogazione della sanzione prevista dal citato art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997, con riferimento alle posizioni di cui sia riscontrato l'inadempimento del contribuente alle previste scadenze rateali e per le quali non sia constatato l'avvenuto perfezionamento del ravvedimento ai sensi delle disposizioni di legge sopra richiamate.

## 5. Attività delle Direzioni Regionali delle Entrate

L'importanza rivestita dall'istituto sotto il duplice aspetto dei rapporti con il contribuente e della complessiva efficacia dell'azione amministrativa, richiede un costante impegno delle Direzioni Regionali in termini di indirizzo, monitoraggio e vigilanza delle connesse attività.

Si conferma peraltro che il consolidamento e l'estensione operativa dell'accertamento con adesione costituisce un obiettivo primario dell'Amministrazione, per il cui raggiungimento è necessaria un'attività integrata di tutte le strutture operanti sul territorio, nei rispettivi ambiti di attribuzioni e competenze.

Con particolare riferimento alle problematiche evidenziate con la presente circolare,

si rende necessaria da parte delle Direzioni una mirata attività di indirizzo degli Uffici nonché di analisi dei procedimenti posti in essere, al fine di realizzare modalità operative maggiormente coerenti con la ratio dell'istituto e con le specifiche previsioni normative. Nell'ambito delle proprie attribuzioni di coordinamento e vigilanza, le Direzioni assumeranno adeguate iniziative per l'individuazione delle problematiche affrontate dagli Uffici in sede applicativa e degli eventuali correttivi necessari all'ottimizzazione della complessiva gestione dell'istituto.

In via più generale sarà cura delle Direzioni Regionali:

- imprimere massimo impulso all'attivazione del procedimento ad iniziativa degli Uffici, anche attraverso un'apposita programmazione concertata;
- svolgere una costante attività d'indirizzo e di risoluzione delle problematiche evidenziate dagli uffici nel corso dei procedimenti avviati, adottando a tal fine idonee iniziative organizzative;
- garantire il coordinamento operativo e le necessarie sinergie tra gli Uffici Distrettuali delle imposte dirette e gli Uffici IVA presenti nei rispettivi ambiti territoriali, nell'ottica dell'esame unitario della posizione fiscale e dell'economizzazione dei tempi di definizione dei contesti, con particolare riguardo ai processi verbali rilevanti per entrambi i settori impositivi;
- operare il monitoraggio dell'attività per le conseguenti analisi dei risultati raggiunti in ordine a profili sia quantitativi che qualitativi.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Reg. Lombardia 04-04-2001,  
n. 11/38043**

Termine per il versamento

*Accertamento con adesione. Qualificazione giuridica. Termine per il versamento. Prestazione della garanzia. Perfezionamento della definizione. Sospensione dei termini per l'impugnativa. Presentazione dell'istanza a mezzo servizio postale.*

OGGETTO: D.Lgs. n. 218/97 - Accertamento con adesione - Ulteriori chiarimenti.

## 1. Premessa

Continuano a pervenire alla scrivente numerose richieste di chiarimento, in ordine alla corretta applicazione del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (disciplinante l'istituto dell'accertamento con adesione), concernenti:

La possibilità di ritenere perfezionato l'atto di accertamento con adesione sebbene il versamento di cui all'art. 8 del D.Lgs. 218/97 sia stato effettuato oltre il termine ivi previsto (entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'atto di adesione). In particolare, l'Ufficio diàrappresenta la seguente situazione:

- a seguito della notifica di un avviso di accertamento, avvenuta in data 6/04/00, il contribuente, in data 16/05/00, ha presentato istanza di accertamento con adesione a norma dell'art. 12 del citato decreto legislativo;
- la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione è intervenuta in data 27/09/00;
- il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è stato effettuato in data 20/10/00, e cioè con 3 giorni di ritardo rispetto alla scadenza (17/10/00);
- la quietanza dell'avvenuto versamento è stata consegnata all'Ufficio entro i dieci giorni successivi al versamento.

L'Ufficio, ritenendo non perfezionato il procedimento a norma dell'art. 9 del D.Lgs. 218/97, non ne ha rilasciato copia al contribuente.

Questi, facendo rilevare il danno conseguente a siffatta interpretazione, ritenuta troppo restrittiva e ferma al significato letterale della norma, ha chiesto il riesame della questione, ritenendo possibile perfezionare l'accertamento con adesione entro il termine ultimo previsto per l'impugnazione (19/10/00).

Inoltre, il contribuente ha dichiarato la propria disponibilità a sanare l'irregolarità del versamento con le sanzioni previste dall'istituto del ravvedimento operoso.

L'Ufficio locale, valutate le osservazioni del contribuente, ritiene che la volontà di definire l'accertamento sia indiscutibilmente palese; in caso contrario, infatti, il versamento non sarebbe stato affatto eseguito. Inoltre, viene rilevato che, qualunque sia stato il motivo del ritardo, nulla avrebbe vietato al contribuente di chiedere la sottoscrizione di un nuovo atto di adesione fino al 19/10/00, onde poter effettuare il versamento nei termini.

Di conseguenza, l'Ufficio riterrebbe perfezionato l'accertamento con adesione, ferma restando l'applicabilità delle sanzioni e degli interessi per il tardivo versamento;

- la possibilità di ritenere perfezionato l'accertamento con adesione anche quando, in caso di pagamento dilazionato e di regolare versamento della prima rata, la garanzia prevista dalla legge venga prestata dopo il termine individuato dall'art. 8, comma 1, D.Lgs. 218/97 (venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione);
- l'individuazione del momento dal quale ricominciano a decorrere i termini per l'impugnazione, sospesi ai sensi dell'art. 6, comma 3, D.Lgs. 218/97, nell'ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione abbia avuto esito negativo;
- l'esatta individuazione del momento da cui inizia a decorrere la sospensione del termine per proporre ricorso, ai sensi dell'art. 6, comma 3, D.Lgs. 218/97, nell'ipotesi in cui l'istanza di accertamento con adesione venga proposta per il tramite del servizio postale. In particolare, l'Ufficio diàrappresenta la seguente situazione:

- a seguito di notifica di avviso di accertamento, avvenuta in data 16/11/00, il contribuente in data 10/01/01 ha inoltrato l'istanza di accertamento con adesione a norma dell'art. 12 del citato decreto legislativo, avvalendosi del servizio postale;
- l'istanza è pervenuta all'Ufficio successivamente al 15/01/01, e cioè oltre 60 giorni dalla notifica dell'accertamento.

Al fine di consentire l'uniforme applicazione delle disposizioni concernenti l'istituto in esame, si ritiene opportuno chiarire quanto segue.

### 1.1 Qualificazione giuridica dell'istituto

L'accertamento con adesione del contribuente, disciplinato dal D.Lgs. 218/97, (i) non è un contratto mediante il quale l'Amministrazione finanziaria determina insieme con il contribuente il contenuto dell'atto di accertamento (definizione consensuale del contenuto dell'atto), in quanto la pretesa tributaria è estranea alla sfera dell'autonomia negoziale; (ii) non è una transazione in via amichevole, in quanto, a tacer d'altro, ai sensi dell'art. 1966 c.c. la transazione è possibile soltanto per quei rapporti dei quali le parti abbiano la libera disponibilità e tali non sono, in quanto non abdicabili, le potestà pubbliche della Pubblica Amministrazione, tra cui la potestà di imposizione tributaria (da cui direttamente discende la pretesa tributaria) e quella punitiva; (iii) nemmeno può qualificarsi come "accordo sostitutivo" di un provvedimento ex art.11 della legge n. 241 del 7 agosto 1990, anche perché tale norma, per espressa previsione dell'art. 13, comma 2, della stessa legge non è applicabile ai procedimenti tributari "per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

Lo speciale procedimento di definizione degli accertamenti previsto dal D.Lgs. 218/97, che viene avviato su iniziativa dell'Ufficio (invito a comparire) o su iniziativa del contribuente (istanza) e prosegue con l'istruttoria, la quale si svolge in contraddittorio con il contribuente, è pur sempre diretto all'emanazione di un atto espressivo di potestà pubblica.

Il contraddittorio, pur valorizzando la partecipazione del contribuente interessato al procedimento tributario, non assume la rilevanza della trattativa ma vale esclusivamente ad apportare ulteriori elementi di valutazione che l'Ufficio esamina al fine di determinare il contenuto dell'atto di accertamento, rispondente a particolari requisiti formali ai sensi dell'art. 7 D.Lgs. 218/97, tenendo conto, tra l'altro, dei motivi di contestazione prospettati e del grado di sostenibilità della pretesa tributaria in sede contenziosa.

Una volta che l'Ufficio ha redatto l'atto di accertamento di cui all'art. 7 D.Lgs. 218/97, il contribuente ha la facoltà di aderirvi, in modo da fruire di tutti i benefici previsti dall'art. 2 dello stesso decreto.

Il versamento delle somme dovute, da effettuarsi entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto o, in caso di pagamento rateale, il versamento della prima rata e la prestazione della garanzia entro lo stesso termine, conclude il procedimento.

## 1.2 Rilevanza del termine di cui al combinato disposto degli articoli 8 e 9 D.Lgs. 218/97

In base al dettato normativo, l'adesione si "perfeziona" non solo con la sottoscrizione dell'atto, ma anche con il pagamento, entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione, delle maggiori imposte, sanzioni ed altre somme eventualmente dovute, liquidate dall'Ufficio, ovvero, nel caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e della prestazione della garanzia di cui al comma 2 dell'articolo 8 D.LGS. 218/97 entro il predetto termine.

Pertanto, qualunque sia la natura giuridica che si voglia o si possa attribuire al fatto "versamento" e, eventualmente, "prestazione di garanzia" (elemento costitutivo della fattispecie ovvero condizione di efficacia dell'atto), è solo da questo momento che si producono gli effetti previsti dall'art. 2, comma 3, del D.Lgs. 218/97.

Infatti, l'art. 9 del decreto legislativo citato dispone, tra l'altro, che: "La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia previsti dall'art. 8, comma 2".

L'art. 8, comma 1, dello stesso decreto, a sua volta dispone che: "il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto".

La circolare ministeriale n° 235/E/855/SP dell'8 agosto 1997 chiarisce che: "Ai fini del perfezionamento dell'adesione non è sufficiente la sottoscrizione dell'atto scritto tra le parti interessate; infatti, come espressamente previsto dall'art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, delle intere somme dovute ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia".

In base alle citate disposizioni, affinché la fattispecie sia perfezionata e produttiva degli effetti previsti, è necessario che la volontà del contribuente di definire l'accertamento sia manifestata secondo determinate modalità ed entro precisi termini, non essendo sufficiente che detta volontà risulti "comunque" manifestata o altrimenti desumibile.

Il rispetto del termine per il pagamento e dell'eventuale prestazione della garanzia (termine chiaramente acceleratorio) è, quindi, essenziale alla produzione degli effetti propri della fattispecie. Di conseguenza, la tardività impedisce che questa si realizzi compiutamente, secondo il dettato normativo, e che si producano i relativi effetti.

Tuttavia, se la ratio dell'impianto normativo regolante l'istituto in esame risiede "nell'obiettivo di perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario - nell'instaurazione di un diverso e meno conflittuale rapporto con il contribuente - nella limitazione al ricorso agli organi del contenzioso" (così come testualmente si esprime la C.M. 235/E dell'8 agosto 1997), attraverso la soluzione anticipata in sede amministrativa degli eventuali motivi di disaccordo, allora si impone la valutazione del fatto (tardività/parzialità del versamento e tardività della prestazione della garanzia) in funzione del prevalente interesse pubblico, concreto ed attuale, (i) alla rapida definizione dell'accertamento tributario; (ii) alla rapida e sicura riscossione delle somme dovute; (iii) alla stabilità e certezza dei rapporti giuridici; (iv) alla

deflazione del contenzioso ed (v) all'economicità dell'azione amministrativa. In senso sostanzialmente analogo si è espressa la Direzione regionale della Campania, con circolare prot. 34414/2000 del 15 settembre 2000, mentre la Direzione regionale del Piemonte, con nota del 7 marzo 2001, prot. 18515, sembra orientata nel senso di non riconoscere alcuna possibilità di sanatoria.

La stessa circolare 235/E citata, in premessa, riconosce che la revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione si inserisce nel più ampio contesto della "riorganizzazione del sistema tributario indirizzata prevalentemente alla semplificazione degli adempimenti, all'armonizzazione della disciplina dei tributi e delle basi imponibili, alla revisione del sistema sanzionatorio e alla deflazione del contenzioso anche attraverso l'instaurazione di un miglior rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e di trasparenza".

Pertanto, si ritiene che, conformemente allo spirito di collaborazione che informa la disciplina in esame (principio, peraltro, ora normativamente previsto dalla legge n. 212 del 27 luglio 2000) e nell'ambito dei criteri normativi di efficienza, efficacia ed economicità, che traducono nell'attività amministrativa il principio costituzionale (art. 97 Cost.) di buon andamento (che non può essere riferito soltanto all'organizzazione della pubblica amministrazione, ma anche alla sua attività), sia possibile sanare le irregolarità concernenti il versamento e la prestazione della garanzia, laddove sia riscontrabile la prevalenza dell'interesse pubblico al perfezionamento, come sopra delineato, secondo le modalità ed in presenza delle condizioni di seguito precisate.

### *1.3 Individuazione dei casi in cui si ritiene sussistente l'interesse pubblico al perfezionamento nonostante l'irregolarità della fase di perfezionamento del procedimento*

Le irregolarità della fase di perfezionamento del procedimento di definizione dell'accertamento con adesione, che in concreto possono verificarsi, sono le seguenti: omesso, tardivo o carente versamento delle somme dovute sulla base dell'atto di accertamento con adesione di cui all'art. 7 D.Lgs. 218/97;

omesso, tardivo o carente versamento della prima rata, in caso di versamento rateale ed eventuale tardiva prestazione della garanzia;

regolare versamento della prima rata ma tardiva prestazione della garanzia prescritta dall'art. 8, comma 2, dello stesso decreto.

Si ritiene opportuno evidenziare preliminarmente che l'interesse pubblico al perfezionamento dell'accertamento con adesione viziato dalle predette irregolarità non sussiste e pertanto non può addivenirsi ad alcuna forma di sanatoria, quando:

sia già inutilmente decorso il termine d'impugnativa con la conseguente definitività dell'atto di accertamento. Spirato tale termine, infatti, l'Amministrazione non ha più alcun interesse al perfezionamento del concordato. Di conseguenza, risulta evidente che, oltre tale termine, l'eventuale irregolarità del versamento e della prestazione della garanzia non può essere "sanata". A tale riguardo, sembra opportuno richiamare la nota dell'8 marzo 1999, prot. 1999/28879, della Direzione Centrale per l'Accertamento e per la Programmazione del Dipartimento delle Entrate, secon-



do cui, nell'ipotesi di versamento tardivo - rispetto al termine per la proposizione del ricorso - delle somme dovute ai sensi dell'art. 15 D.Lgs. 218/97, non si producono gli effetti premiali previsti;

venga proposto ricorso contro l'atto di accertamento originario, in quanto, ai sensi dell'art. 6, comma 4, D.Lgs. 218/97, la proposizione del ricorso comporta la rinuncia all'istanza di accertamento con adesione.

La prevalenza e l'attualità dell'interesse pubblico al perfezionamento dell'accertamento con adesione è, invece, ravvisabile nelle seguenti ipotesi:

- procedimento di definizione dell'accertamento avviato su istanza del contribuente ex art. 6, comma 2, D.Lgs. 218/97, purché non sia ancora spirato il termine, sospeso ai sensi dello stesso art. 6, comma 3, per l'impugnazione dell'accertamento notificato dall'Ufficio;
- procedimento per la definizione dell'accertamento avviato su iniziativa dell'Ufficio ex art. 5 o art. 6, comma 1.

Infatti, in relazione alla prima ipotesi, residuando ancora i termini d'impugnativa, non vi sono indicazioni normative sufficienti per escludere una reiterazione dell'istanza prevista dall'art. 6, comma 2, citato, avviandosi così un nuovo procedimento, che, con ogni probabilità, si concluderà con un atto di adesione analogo al precedente.

In relazione alla seconda ipotesi, analogamente a quanto prima affermato, non esistono indicazioni normative sufficienti per escludere che l'ufficio possa reiterare l'invito di adesione. Del resto, se l'ufficio dovesse decidere di notificare un avviso di accertamento, vero è, da un lato, che il contribuente non può instare per l'avvio di un nuovo procedimento di adesione (stante la preclusione contenuta nell'art. 6, comma 2, citato), altrettanto vero però è che nel confezionare l'accertamento l'ufficio non potrà non tenere conto di quanto emerso e valorizzato nella fase del precedente contraddittorio. Sicché l'imposta accertata sarà probabilmente pari a quella concordata e la definizione delle sanzioni, ex art. 15 del D. Lgs. 218/97 ovvero artt. 16 e 17 del D. Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, se irrogate nella misura minima, comporterà nella generalità dei casi il medesimo risultato dell'accertamento con adesione.

Inoltre, in entrambe le ipotesi, laddove si ritenesse non definito l'accertamento in conseguenza dell'intervenuta irregolarità, l'Ufficio dovrebbe disporre il rimborso delle somme versate sine titolo, con evidente sacrificio dei criteri di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

Tanto precisato, è necessario regolamentare la fase della sanatoria nelle ipotesi in cui questa è stata ritenuta possibile.

Non appena rilevi una delle irregolarità prima indicate, l'ufficio immediatamente provvederà ad invitare il contribuente a sanarle entro dieci giorni. Scaduto inutilmente anche quest'ulteriore termine, si deve assumere per acclarata la volontà del contribuente di non perfezionare l'accertamento con adesione prima sottoscritto.

Inoltre, nel medesimo termine di dieci giorni, affinché possa ritenersi completamente soddisfatto l'interesse pubblico perseguito, il contribuente dovrà:

- in caso di omesso, tardivo od insufficiente versamento delle somme dovute, cor-

rispondere gli interessi legali calcolati per dietimi a decorre dal primo giorno successivo dalla scadenza del termine di cui all'art. 8, comma 1, del citato decreto;

- produrre una dichiarazione con la quale, nel riaffermare la volontà di aderire all'accertamento, rinunci ad ogni effetto di legge alla ripetizione di quanto versato.

Si richiama, tuttavia, l'attenzione sul fatto che l'Ufficio dovrà tener conto, in tali casi, dei termini di decadenza, riconoscendo la possibilità di sanare l'irregolarità sempre che questo non influisca negativamente sull'esercizio del potere di accertamento. In caso contrario, l'Ufficio dovrà procedere alla notifica dell'avviso di accertamento.

Per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio, è appena il caso di precisare che non sono applicabili le sanzioni di cui all'art. 13, comma 2, del D.LGS. n. 471 del 18 dicembre 1997 (secondo cui "fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto").

Infatti, la mera sottoscrizione dell'atto di adesione non consente all'Amministrazione finanziaria di riscuotere coattivamente le somme non versate alla prescritta scadenza.

A maggior ragione, e per i medesimi motivi, non si ritiene applicabile l'art. 13 del D.LGS. 472/97.

## 2. Sospensione dei termini per l'impugnativa - Cessazione degli effetti

L'art. 6, comma 3, D.LGS. 218/97, dispone che: "il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente".

Alcuni Uffici hanno espresso l'opinione che il termine per l'impugnazione ricominci a decorrere dal momento in cui sia stato sottoscritto il verbale con il quale si sia dato atto che il contribuente non intende aderire all'atto confezionato dall'Ufficio.

In tal senso si è espressa anche la Commissione tributaria provinciale di Treviso con la sentenza n° 308 dell'11 ottobre 1999, nella quale si sostiene che "una volta conclusosi negativamente detto procedimento il termine per l'impugnazione ricomincia a decorrere. Pensare che per il solo fatto di aver presentato una istanza il termine resti sospeso per tutti i 90 giorni previsti dall'art.6 del D.LGS. 218/97 a prescindere dalla chiusura o meno del procedimento, significa voler attribuire al legislatore la volontà di concedere al contribuente una proroga generalizzata di 90 giorni. Così non è, la sospensione del termine deve intendersi come finalizzata allo svolgersi del procedimento amministrativo di accertamento con adesione".

La citata sentenza attribuisce al verbale di mancata adesione la rilevanza di atto conclusivo del procedimento, come tale idoneo a determinare la decadenza dal beneficio della sospensione dei termini.

Al riguardo la scrivente ritiene che tale assunto non sia condivisibile.

Infatti, nel sistema delineato dal D.LGS. 218/97 non si rinviene alcuna norma che disponga quali debbano essere le modalità di conclusione del procedimento in ipotesi di risultato negativo del contraddittorio né che debba essere redatto un verbale di mancata adesione, che, a parere della scrivente, risponde soltanto alla finalità di documentare l'attività dell'Ufficio al fine di garantire la trasparenza dell'azione amministrativa.

E', quindi, del tutto arbitrario ed illegittimo far conseguire dalla redazione del suddetto verbale l'effetto decadenziale indicato.

Di conseguenza, poiché la sospensione disposta ex lege per un periodo di novanta giorni costituisce effetto automatico della presentazione dell'istanza da parte del contribuente, il termine per proporre ricorso ricomincia a decorrere dallo spirare del novantesimo giorno di sospensione normativamente previsto, a nulla rilevando la data in cui viene consacrato l'insuccesso del procedimento di adesione.

Tale conclusione è confortata dalla risoluzione ministeriale 11 novembre 1999 n° 159/E/173678 , contenente chiarimenti in ordine alla cumulabilità del periodo di sospensione in questione con quello della sospensione feriale dei termini processuali (primo agosto - 15 settembre di ogni anno) disposta dall'art. 1 della legge 7 ottobre 1969 n° 742.

Tale risoluzione, infatti, nell'affermare che la finalità del periodo di sospensione di cui all'art. 6 citato è connessa ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione, negli esempi B) e C) ivi esposti conferma che i termini per proporre ricorso ricominciano a decorrere dalla scadenza del periodo di sospensione in quanto detta scadenza viene assimilata al "termine finale di redazione dell'atto di adesione".

### 3. Presentazione dell'istanza a mezzo del servizio postale -Tardività

L'art. 6 del D.LGS. 218/97, al comma 2, dispone che: "il contribuente, nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione".

Il successivo comma 3 dispone che: "il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente".

Le norme citate fanno generico riferimento alla data di presentazione dell'istanza ma nulla dispongono circa le modalità di presentazione.

La circolare ministeriale n° 235/E dell'8 agosto 1997, al punto 2.4, consentendo al contribuente di avvalersi del servizio postale, precisa che "l'istanza deve essere presentata prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica innanzi alla commissione tributaria provinciale", senza, tuttavia, specificare se la data di presentazione e quella di spedizione possano essere equiparate.

A tale proposito si rileva che nell'ordinamento giuridico italiano non esiste un prin-

cipio generale in base al quale sia attribuita rilevanza, ai fini della tempestività di un atto spedito per posta, alla data di spedizione anziché a quella di ricezione (si confronti, al riguardo: Cass. Sent. 29 settembre 1997 n° 9523, in materia di presentazione della dichiarazione INVIM straordinaria; C.Cost. Ord. 342/87, in relazione alla stessa materia).

Infatti, nel caso in cui ci si avvalga del servizio postale per la presentazione di domande e documenti agli uffici amministrativi competenti, questi si considerano tempestivamente "presentati", anche se pervenuti oltre i termini prescritti, soltanto nel caso in cui esista una norma che espressamente disponga in tal senso.

Nell'ipotesi in esame non esiste alcuna norma che attribuisca rilevanza alla data di spedizione dell'istanza.

Di conseguenza, se l'istanza con la quale si sollecita l'ufficio competente ad attivare il procedimento di accertamento con adesione, spedita per posta entro il prescritto termine, perviene all'ufficio competente quando detto termine sia spirato, deve essere ritenuta senz'altro tardiva e, pertanto, non produttiva di alcun effetto, in particolare non produttiva dell'effetto sospensivo di cui all'art. 6, comma 3, del citato decreto legislativo.

**Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Reg. Lombardia 19-01-2001,  
n. 3/E-5805**

Garanzia per pagamenti rateali

OGGETTO: Crediti d'imposta assistiti da garanzia - Termine entro cui procedere all'escussione della garanzia in caso di mancato pagamento da parte del debitore - Art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 e art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97.

**Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento 03-10-2000,  
n. 175/E/2000/195719**

Attività di accertamento nei confronti delle persone fisiche sulla base dei parametri previsti dalla legge 28 dicembre 1995, n. 549, per il periodo d'imposta 1996.

*Istruzioni per l'esecuzione delle verifiche  
Modalità operative per gli accertamenti nell'anno 2000*

**Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Riscossione 24-12-1999,  
n. 167/E/205886**

Istituzione codici-tributo per accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, omessa impugnazione dell'avviso di accertamento - Addizionale regionale all'Irpef

**Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento 11-11-1999,  
n. 159/E/173678**

Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Termine di redazione dell'atto di accertamento con adesione

*Redazione dell'atto di accertamento. Termine. Sospensione feriale.*

## GIURISPRUDENZA

### **Ordinanza Corte costituzionale 21-07-2000, n. 325 - Pres. Guizzi - Rel. Vari**

Publicata nella G.U. n. 31 - 1 a Serie speciale del 26 luglio 2000

*Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.*

*Imposte e tasse - Accertamento con adesione del contribuente - Possibilità di determinazione dell'obbligazione tributaria e di definizione della controversia, in assenza di parametri normativi di riferimento e senza che sia stata esercitata l'azione accertatrice o l'attività istruttoria, con rimessione alle valutazioni dell'accertatore della eventuale non punibilità dei reati - Carenza di motivazione in ordine agli elementi della fattispecie concreta oggetto del giudizio a quo - Manifesta inammissibilità della questione.*

**LA CORTE COSTITUZIONALE** - ha pronunciato la seguente ordinanza nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. da 1 a 9 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), promosso con ordinanza emessa il 29 settembre 1999 dalla Commissione tributaria provinciale di Como, sezione n. 1, sui ricorsi riuniti proposti da alcuni contribuenti contro l'Ufficio imposte dirette di Cantù, iscritta al n. 654 del registro ordinanze 1999 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 48, prima serie speciale, dell'anno 1999.

*...omissis...*

Considerato che, secondo quanto si desume dalle sommarie indicazioni fornite sul punto dall'ordinanza, la controversia pendente innanzi al giudice a quo sembrerebbe riguardare avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio tributario con riferimento agli anni 1992 e 1993, in occasione di una verifica fiscale successiva ad un già intervenuto accertamento con adesione senza che, peraltro, vengano precisate le disposizioni sulla base delle quali il predetto accertamento con adesione è stato concluso;

- che, in ogni caso, il giudice a quo non fornisce sufficienti indicazioni circa i concreti elementi della fattispecie portata al suo esame né esplica adeguatamente le ragioni per cui la sollevata questione di legittimità costituzionale che investe l'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal decreto legislativo n. 218 del 1997, con riguardo agli artt. da 1 a 9 e "segnatamente" come risulta dall'ordinanza, agli artt. 5, comma 1, lettera a), e 6, comma 1 sia da reputare rilevante ai fini della controversia innanzi a lui pendente, nel senso che questa (il cui oggetto è la legittimità degli avvisi di accertamento emessi dall'ufficio tributario) non possa essere decisa indipendentemente dalla risoluzione della questione stessa;
- che, avendo il giudice a quo l'obbligo di dar conto della rilevanza della sollevata questione, la evidenziata carenza di motivazione preclude a questa Corte la necessaria verifica sulla sussistenza delle condizioni per dare valido ingresso allo scrutinio di costituzionalità;
- che, pertanto, la questione è da ritenere manifestamente inammissibile.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87 e 9, secondo comma, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

P.Q.M. - La Corte costituzionale dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale degli artt. da 1 a 9 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), ed, in particolare, degli artt. 5, primo comma, lettera a) e 6, primo comma, sollevata con riferimento agli artt. 2, 23, 53 e 97 della Costituzione dalla Commissione tributaria provinciale di Como - sezione n. 1, con l'ordinanza di cui in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta l'11 luglio 2000.

**Sentenza Commissione tributaria provinciale Treviso, sez. VII, 11-10-1999,  
n. 308 - Pres. Chiarelli - Rel. Cavallino**

Termine per il ricorso

*Notificazione dell'atto. Ricorso. Termine di 60 giorni. Decorrenza.*

**Ordinanza Commissione tributaria provinciale Como 29-09-1999  
- Pres. Sica - Rel. Sica**

**Ricorsi riuniti proposti da B.R. ed altra contro Ufficio II.DD. di Cantù  
(Reg. ord. n. 654, 1999)**

Publicato nella G.U. n. 49 - 1a Serie speciale del 1 dicembre 1999.

Imposte e tasse in genere - Definizione delle pendenze tributarie - Accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA - Disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 218/1997 - Assenza di parametri normativi di riferimento per la determinazione dell'obbligazione tributaria concordata - Possibilità di definizione della controversia senza che sia esercitata l'azione accertatrice, né espletata attività istruttoria - Attribuzione ai funzionari negoziatori del potere di definire le imposte con l'effetto di escludere la punibilità di reati - Violazione dei principi costituzionali relativi all'imposizione tributaria, alla capacità contributiva e ai doveri inderogabili di solidarietà.

**Sentenza Tribunale Milano, sez. V pen., 10-05-1999, n. 1475  
- Pres. Cerqua - Rel. Cerqua**

*Effetti di definizione*

**Ordinanza Corte costituzionale 16-12-1998, n. 452**

Pubblicata nella G.U. - 1 a Serie speciale del 13 gennaio 1999

*Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.**Imposte in genere - reati in materia - cause di estinzione della punibilità - estensione legislativa - criteri - riferimento alla giurisprudenza della Corte (vedi sentenze nn. 307 del 1996 e 354 del 1997) - non fondatezza nei sensi di cui in motivazione.**(D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 2, comma 6).**(Cost., art. 3, primo comma)*

**CONSIDERATO IN DIRITTO** - 1. - Con l'ordinanza in epigrafe il giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Modena ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 6, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nella parte in cui non prevede che il disposto dell'art. 2, comma 3, seconda parte, del predetto decreto si applichi ai periodi di imposta già definiti sulla base dell'art. 3 del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, nella legge 30 novembre 1994, n. 656.

Secondo il rimettente la denunciata norma si pone in contrasto con l'art. 3, primo comma, della Costituzione, a causa del divieto trattamento riservato a situazioni identiche, in quanto consente al contribuente di avvalersi della facoltà di definire i periodi di imposta fino al 199 mediante accertamento con adesione, al quale accede l'esclusione della punibilità per gli illeciti aventi rilevanza sul piano penale, e non ricomprende, invece, in tali benefici, le situazioni relative agli stessi periodi di imposta, che siano già state definite ai sensi del menzionato art. 3 del D.L. n. 564 del 1994.

2. - Nulla osta, anzitutto, all'ammissibilità della questione sotto il profilo della rilevanza, motivata dal rimettente sulla base di argomenti tratti dai precedenti della giurisprudenza costituzionale in materia di amnistia (in particolare, sentenza n. 19 del 1995), al fine di sostenere che una pronuncia di accoglimento non potrebbe non ridondare anche a vantaggio di coloro che, come gli imputati, non sarebbero stati formalmente legittimati ad avvalersi, nella specie, della procedura di accertamento con adesione. La non implausibilità di tale motivazione è sufficiente a superare il vaglio della verifica che compete alla Corte sull'esistenza dei presupposti per il promuovimento della questione, potendosi, così, dare ingresso al presente incidente di costituzionalità.

3. - Nel merito, la questione è da reputare non fondata, nei sensi di seguito precisati.

Onde richiamare il contesto normativo nel quale si colloca la problematica portata all'esame della Corte, va premesso che il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel procedere ad una revisione organica dell'istituto dell'accertamento con adesione, ha introdotto una nuova disciplina generale delle modalità per la definizione delle pendenze tributarie, cui si riconnettono anche effetti premiali sul piano penale; si prevede, infatti, sia pure con talune eccezioni, che "la definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la



punibilità per i reati previsti dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento" (comma 3, seconda parte, dell'art. 2). Il comma 6 del medesimo articolo, sul quale si appuntano le censure del rimettente, precisa, a sua volta, che rientrano, nella disciplina di cui ai precedenti commi (tra i quali il comma 3 testè richiamato), anche i periodi di imposta per i quali era applicabile, tra l'altro, la definizione ai sensi dell'art. 3 del D.L. 330 settembre 1994, n. 564. Si tratta, in particolare, dell'accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi (c.d. "concordato di massa"), previsto dal menzionato art. 3, ai fini delle imprese sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto, nel quadro di una disciplina del concordato relativa alle dichiarazioni presentate entro il 30 settembre 1994.

4. - Tanto premesso, è da rammentare che da questa Corte ha più volte affermato (da ultimo, sentenze n. 307 del 1996 e n. 354 del 1997) il principio secondo cui il giudice rimettente, nell'operare la ricognizione del contenuto normativo della disposizione da applicare al caso portato al suo esame, deve costantemente essere guidato dall'esigenza di rispettare i precetti costituzionali e, quindi, ove una interpretazione appaia confliggente con alcuno di essi, è tenuto - soprattutto in mancanza di diritto vivente - ad adottare quella diversa lettura che risulti aderente ai principi costituzionali altrimenti vulnerati.

Nel caso di specie, invero, esiste la possibilità di una interpretazione della disposizione denunciata diversa da quella prospettata dall'ordinanza e tale da consentire di superare il denunciato dubbio di costituzionalità.

Alla tesi sostenuta dal giudice a quo, nel senso che l'effetto estintivo della punibilità, previsto dal comma 3 dell'art. 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997, non comprenderebbe il caso in cui sia già formulata adesione all'accertamento in base all'art. 3 del D.L. n. 564 del 1994, può opporsi, anzitutto, che il censurato comma 6 del medesimo art. 2 - nel ricondurre nella disciplina di favore del precedente comma 3 i periodi di imposta ai quali "era applicabile" la definizione ai sensi della anteriore normativa - utilizza una locuzione, che, nella sua portata letterale, ben si presta, in alternativa alla lettura riduttiva del rimettente, ad essere riferita a tutte le pendenze rientranti nella indicata categorie, a prescindere dal fatto di essere state o meno definite.

Può, inoltre, rilevarsi che il menzionato decreto legislativo n. 218 del 1997, nel ridisciplinare in via generale i procedimenti di definizione delle vertenze tributarie e nell'escludere (art. 2, comma 3) la punibilità per i fatti aventi rilevanza penale, mostra di volersi ispirare a criteri di particolare ampiezza, come denota il fatto stesso di aver preso in considerazione anche i fatti precedenti, in ciò derogando al principio generale dell'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (c.d. "ultrattività della legge penale tributaria"). Ma una volta individuato in questi termini l'intento del legislatore, non si spiegherebbe una discriminazione, nell'ambito delle fattispecie pregresse, a danno delle pendenze a suo tempo risolte, se non altro perchè ne resterebbero penalizzati proprio quei contribuenti che, come lo stesso rimettente non manca di avvertire, si sono mostrati più solerti nella definizione dei loro rapporti con il fisco.

P.Q.M. - La Corte costituzionale dichiara non fondata, nei sensi, di cui in motivazione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 6, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), sollevata, in riferimento all'art. 3, primo comma, della Costituzione, dal giudice per le indagini preliminari del tribunale di Modena con l'ordinanza indicata in epigrafe .

Il direttore della cancelleria: Di Paola .

**Ordinanza Tribunale Modena, sez. GIP, 20-10-1997 - Est. Zioldi  
Procedimento penale a carico di T. A. M. ed altri (Reg. ord. n. 896, 1997)**

Pubblicata nella GU n. 2 - 1 a Serie speciale del 14-1-1998.

*Contenzioso tributario - accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell' IVA, di cui al decreto legislativo n. 218 del 1997 - esclusione di punibilità, limitatamente ai fatti oggetto dell' accertamento, per i reati previsti dal decreto-legge n. 429 del 1982, convertito in legge n. 516 del 1982 - applicabilità ai periodi di imposta fino al 1994, definibili ex art. 3, decreto-legge n. 564 del 1994 e ex art. 2, comma 137, legge n. 662 del 1996 - mancata previsione circa l' applicabilità di tale beneficio anche agli stessi periodi di imposta già definiti - irragionevolezza - lesione del principio di eguaglianza.*