

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il legittimo affidamento limita la revisione dell'accertamento in adesione

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL CORSO DEL 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In tema di accertamento con adesione, l'[articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#) statuisce che “**la definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice (...): 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”.

La lettera della norma in commento - indiscutibilmente tesa alla **tutela del legittimo affidamento del contribuente**, alla salvaguardia del **principio del contraddittorio** e del **diritto di difesa** - subordina la possibilità per l'Ufficio di procedere, concluso il procedimento di accertamento in adesione, ad un'**azione accertatrice suppletiva** al ricorrere di tassative circostanze, sorte in seguito alla **positiva conclusione del relativo contraddittorio**.

Sul punto, a parere di chi scrive, è opportuno rimarcare quanto previsto dall'[articolo 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente](#), il quale prevede che “1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al **principio della collaborazione e della buona fede**. 2. **Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente**, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria (...)”.

Nonostante le dispute dottrinali che hanno riguardato l'istituto all'indomani della sua entrata in vigore e a seguito delle modifiche legislative che lo hanno interessato, è oggi pacifico che **l'accertamento con adesione** concluso con l'Agenzia delle Entrate **risulta annoverabile tra gli**

“atti dell’amministrazione finanziaria”, in quanto è la stessa Amministrazione ad effettuare una “proposta di adesione” a quest’ultimo, il quale è poi libero di accettarla o meno, conformandosi alle indicazioni dell’Ufficio che, di tal guisa, **mantiene nell’esercizio delle proprie funzioni specifiche** ed evidenti prerogative di pubblica potestà.

Secondo l’insegnamento costante della **giurisprudenza di legittimità** “*espressioni di questa potestà [impositiva] sono l’inoltro dell’invito e/o la presa in considerazione della richiesta del contribuente; la formulazione della proposta originaria da parte dell’Amministrazione; la successiva redazione della proposta “finale” contenuta nel processo verbale conclusivo degli incontri con il contribuente; la redazione e formazione dell’atto di adesione, in cui è trasfusa la proposta finale accettata dal contribuente*”.

Sul punto, la medesima [Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12372 dell'11.05.2021](#), ha affermato il **principio di diritto** in base al quale “*in tema di accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, è lesiva del principio di collaborazione e buona fede la condotta dell’Ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità d’imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all’emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l’originaria pretesa, sicché, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggior pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti*”.

Ebbene, tale statuizione della Suprema Corte induce ad effettuare una **coerente riflessione in ordine alla possibilità per l’Ufficio di procedere**, per la medesima annualità e con riferimento agli stessi rilievi definiti in adesione, alla **contestazione di sanzioni**, correlate alla condotta composta nel procedimento e, tuttavia, mai **introdotte nell’ambito del relativo contraddittorio procedimentale**.