

ISTITUTI DEFLATTIVI

I diversi percorsi dell'accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**



In questi giorni l'istituto dell'accertamento con adesione di cui al **D.Lgs. 218/1997**, per effetto delle diverse definizioni proposte dalla L. 197/2022, ha ricevuto un nuovo slancio.

Al di là dell'importante temporanea **riduzione sanzionatoria** (1/18 invece di 1/3), lo strumento permette a regime – in contraddittorio – di giungere ad una definizione concordata della pretesa fiscale.

Le regole essenziali, che possono consentire con immediatezza di avere un quadro chiaro dell'istituto, sono sostanzialmente contenute negli [articoli 5 e 6 del D.Lgs. 218/1997](#), ai fini reddituali ed Iva.

L'istituto prevede due vie per dare inizio al procedimento di adesione, assumendo, altresì, rilevanza il diverso momento di attivazione del procedimento, che determina effetti e conseguenze differenti:

- **iniziativa dell'Ufficio finanziario** ([articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#));
- **iniziativa del contribuente** ([articolo 6, comma 1 e comma 2, del D.Lgs. 218/1997](#)).

Nella prima ipotesi – [articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#) – l'Ufficio notifica ai sensi dell'[articolo 60 del D.P.R. 600/1973](#), oppure mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero Pec, un **invito al contraddittorio** in materia di imposte sui redditi e di Iva, che oltre ad indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno ed il luogo della comparizione, reca anche le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti nonché i motivi che danno luogo alla loro determinazione.

L'allora Ministero delle Finanze – [circolare 235/E/1997](#) - ha precisato che il contribuente, destinatario dell'invito, **non è obbligato a presentarsi** presso l'Ufficio e tale inottemperanza non è autonomamente sanzionabile, fermo restando - ovviamente - la potestà dell'Ufficio

stesso di procedere alla notifica di atti di accertamento o rettifica.

In effetti, per tale comportamento, una **“sanzione”** - seppure **indiretta** - sussiste, perché al contribuente destinatario dall'invito a comparire, sia nel caso di inottemperanza che nel caso in cui il procedimento si concluda con esito negativo, è **preclusa la possibilità di richiedere ed instaurare di sua iniziativa il procedimento di adesione**, ex [articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 218/1997](#), qualora l'Ufficio proceda alla notifica dell'avviso di accertamento.

L'Amministrazione, quindi, instaura il contraddittorio con il contribuente **una sola volta**, senza possibilità di ripensamenti, fermo restando che gli Uffici possono valutare con la massima disponibilità eventuali motivate richieste di differimento, in caso di temporaneo impedimento del contribuente o del suo delegato.

Ricordiamo che l'[articolo 4-octies, del D.L. 34/2019](#), conv. con modif. in L. 58/2019, titolato **“Obbligo di invito al contraddittorio”**, intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di **contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020**.

Infatti, il legislatore ha inserito nel corpo del citato D.Lgs. 218/1997 l'[articolo 5-ter](#), prevedendo che l'Ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, debba notificare **l'invito a comparire di cui all'articolo 5**, per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

Sono **esclusi** dall'applicazione dell'invito obbligatorio gli avvisi di **accertamento parziale** previsti dall'[articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973](#) e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'[articolo 54, comma 3 e 4, del D.P.R. 633/1972](#).

In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai **chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio**.

Il legislatore fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione: in tali casi l'Ufficio può **notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito**.

Fuori dei casi di urgenza motivata o di pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante **la notifica dell'invito comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento**, sempre che, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

La seconda ipotesi – **iniziativa del contribuente** – presenta due percorsi diversi:

- **al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche**, eseguite dalla Guardia di Finanza o dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria è data facoltà al contribuente di

inoltrare **istanza in carta libera all'Ufficio competente**, chiedendo la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione in adesione della controversia, ai sensi dell'[articolo 6, comma 1, del D.Lgs. 218/1997](#). L'Ufficio non è, tuttavia, obbligato in punto di diritto a convocare il contribuente, pur se le diverse indicazioni di prassi invitano a dare sempre una **risposta**. Deve ritenersi, tuttavia, che qualora l'Ufficio dia seguito all'istanza instaurando il **contraddittorio** e tale momento di confronto si concluda negativamente, il contribuente *"...non avrà più la possibilità di utilizzare la procedura di definizione con adesione nel caso di successivo avviso di accertamento relativo al medesimo periodo d'imposta, atteso che l'articolo 6, secondo comma, non consente di proporre istanza di definizione nel caso in cui l'accertamento notificato sia stato preceduto da invito a comparire"* (circolare Assonime n. 2/1998);

- **in assenza di analoga iniziativa dell'Ufficio e successivamente alla notifica di avviso di accertamento o rettifica non preceduto da invito a comparire** di cui agli [articoli 5 e 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#), il contribuente può presentare **autonomamente istanza di accertamento con adesione**, ex [articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 218/1997](#), chiedendo **l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato**. L'istanza, redatta in carta libera, deve contenere il riferimento all'atto avverso il quale è proposta e l'indicazione del recapito, anche telefonico del contribuente, e può essere indifferentemente consegnata o spedita all'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo. In ordine alle **modalità di presentazione dell'istanza**, la [circolare n. 28/E/2002](#) considera **tempestiva** la domanda spedita per posta entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, purché vengano rispettate dal contribuente le modalità prescritte dall'[articolo 20 del D.Lgs. 546/1992](#) (plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento). Le istanze di accertamento con adesione disciplinate dall'[articolo 6 del D.Lgs. 218/1997](#) possono essere presentate anche mediante pec (posta elettronica certificata) alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto impositivo.