

ISTITUTI DEFLATTIVI

Accertamento con adesione: il contribuente gioca a carte scoperte

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

L'[articolo 1, comma 1, lett. e\), D.Lgs. 219/2023](#), dando attuazione ai principi di cui agli [articoli 4 e 17, comma 1, lett. b\), L. 111/2023](#) (c.d. Legge delega per la riforma fiscale), ha introdotto, nello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), l'[articolo 6-bis](#) rubricato “**Principio del contraddittorio**”.

Tale **principio** garantisce al destinatario di un atto impositivo il **diritto di esporre le proprie difese**, una volta completata l'istruttoria e prima del provvedimento impositivo, e corrisponde al **dovere dell'Amministrazione finanziaria**, in adempimento dell'[articolo 97 Cost.](#), di **aggiornare l'istruttoria** tenendo conto delle eventuali **allegazioni dell'interessato**, che è il soggetto più vicino all'oggetto da accertare.

La disposizione citata, contemplando un **obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo**, ha reso necessario un intervento di **coordinamento** tra la stessa e il **D.Lgs. 218/1997**, concernente il procedimento di **accertamento con adesione**.

In particolare, per effetto dell'introduzione del **principio del contraddittorio**, al fine di operare il citato **coordinamento**, sono state introdotte una serie di **modifiche** che trovano **applicazione agli atti emessi dal 30.4.2024**.

Innanzitutto, è stata disposta l'**abrogazione** dell'[articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#), norma che - come noto - contemplava il “vecchio” **invito obbligatorio**. Tale disposizione recava una **disciplina, parziale e settoriale**, del **diritto al contraddittorio**, superata e assorbita dalla previsione generale di cui al citato [articolo 6-bis, L. 212/2000](#).

La novella legislativa ha poi previsto che, ai fini del **contraddittorio preventivo** previsto dal ridetto [articolo 6-bis, comma 3, L. 212/2000](#), al contribuente venga comunicato uno “**schema di atto**” recante:

- oltre all'**invito alla formulazione di osservazioni**;
- anche quello alla **presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con**

adesione, in luogo delle osservazioni.

Invece, nel caso di avviso di accertamento o di rettifica ovvero di atto di recupero **non soggetto** all'obbligo del **contraddittorio preventivo**, l'**invito** alla **presentazione di istanza** per la definizione dell'**accertamento con adesione** è **in ogni caso** contenuto nel medesimo avviso o atto.

Risulta ampliato il **campo di applicazione** dell'istituto, ricomprendendo espressamente - a differenza della disciplina previgente - anche gli **atti di recupero dei crediti indebitamente compensati**, non dipendenti da un precedente accertamento.

La novella ha chiarito, altresì, che al contribuente che si sia **già avvalso** della facoltà di presentare istanza di **accertamento con adesione**, è **preclusa** la possibilità di riproporre la **medesima istanza** successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica sia in relazione alle imposte sui redditi e all'Iva ([articolo 6, comma 2-quater, L. 212/2000](#)), che in relazione alle altre imposte indirette ([articolo 12, comma 2-ter, L. 212/2000](#)).

All'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#), è stato poi eliminato il riferimento all'**articolo 5-ter** (in quanto **abrogato**), che era ostativo all'adesione *post* accertamento e sono stati introdotti nuovi commi che prevedono la **possibilità di presentare**:

- **istanza di adesione** nel caso di avvisi di accertamento o rettifica, ovvero di atti di recupero, **esclusi** dall'applicazione del **contraddittorio preventivo**, entro il termine di presentazione del ricorso;
- **istanza di adesione** nel caso di avvisi di accertamento o rettifica, ovvero di atti di recupero, cui **si applica** il **contraddittorio preventivo**, entro 30 giorni dalla comunicazione dello **schema di atto**;
- **istanza di adesione** entro 15 giorni dalla notifica di avviso di accertamento o rettifica, ovvero di atti di recupero, per i quali **si applica** il **contraddittorio preventivo**, qualora in detta fase il contribuente abbia presentato **solo osservazioni** sullo schema di atto.

Quindi occorrerà **valutare con molta attenzione** la strada da percorrere, ovvero se **formulare osservazioni allo schema di atto**, riservandosi la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione a seguito dell'eventuale notifica dell'atto, se **presentare subito istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni**, ecc.

Peraltro, si consideri che è stato **delimitato**, tramite l'inserimento del **comma 1-quater, dell'articolo 7, D.Lgs. 218/1997, l'**oggetto dell'accertamento con adesione** nelle ipotesi in cui il contribuente presenti l'**istanza a seguito di notifica di avvisi** di accertamento o rettifica, ovvero di **atti di recupero** preceduti dalla notifica dello **schema di atto**, ai sensi del ridetto **articolo 6-bis**, per il quale ha presentato **osservazioni**.**

In questo caso, infatti, gli **elementi di fatto** che potranno essere presi in considerazione sono soltanto quelli dedotti con le eventuali **osservazioni** presentate dal contribuente.



Secondo la disciplina generale dell'accertamento con adesione di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), la possibilità di attivare il procedimento di **adesione su iniziativa** è prevista nei soli casi in cui **l'amministrazione, in via di eccezione, è dispensata dall'obbligo** di garantire il **contraddittorio preventivo** ovvero il contribuente ha presentato un'**istanza di adesione** ai sensi del novellato **articolo 6**.

La novella ha previsto esplicitamente che si proceda alla **verifica di pagamento** dell'importo convenuto (o della prima rata) come **condizione** per il **rilascio di copia dell'accertamento con adesione**.

Infine, **l'invito a comparire** trasmesso d'iniziativa ai sensi dei predetti [articoli 5 e 11, D.Lgs. 218/1997](#), dovrebbe ritenersi **escluso** nel caso degli **atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati**, tra cui anche **quelli basati su dati nella disponibilità dell'amministrazione o dell'ente**, dai quali le violazioni risultino in modo certo e preciso e non in via presuntiva.