

ACCERTAMENTO

L'accertamento con adesione ri-apre ai parziali automatizzati

di **Gianfranco Antico**

Master di specializzazione

Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Nonostante la disciplina dell'accertamento con adesione non preveda eccezioni, la possibilità di avanzare istanza di adesione – ad oggi – non è contemplata nelle istruzioni poste in calce agli **accertamenti parziali automatizzati**, di cui all'[articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973](#), fondati **sull'incrocio dei dati ed informazioni in possesso dell'anagrafe tributaria**, che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito **non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato**, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile (per esempio, **l'omessa dichiarazione di redditi** di fabbricati derivanti dal possesso di immobili; **l'omessa dichiarazione di redditi di partecipazione** da parte del socio di società di persone; **l'omesso cumulo di più redditi di lavoro dipendente** o di pensione, rilevabile dalla presenza di più modelli CUD rilasciati a favore di uno stesso soggetto).

Atti che, oggi, sulla base del **D.M. 24.04.2024**, sono **esclusi dal contraddittorio preventivo**. Infatti, l'articolo 2, lett. b), D.M. 24.4.2024, individua, fra gli **atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati** – che sono quelli emessi dall'Amministrazione finanziaria, riguardanti *“esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione”* – proprio **gli accertamenti parziali**, di cui all'[articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973](#) e [articolo 54, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), **predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati**.

Per tali atti, generalmente basati su elementi certi risultanti dal sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, **pur se sia difficilmente ipotizzabile una valutazione**, in contraddittorio con il contribuente, l'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, **già allora riconosciuto che** *“non può escludersi, in via di principio, che a seguito di notifica degli avvisi di accertamento parziale automatizzati i contribuenti presentino, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza di accertamento con adesione”* ([circolare n. 258/E/1998](#)). Resta fermo, in ogni caso, che in assenza di procedura automatizzata, l'Ufficio debba **procedere manualmente**.

Evidenziamo che, ai sensi **del nuovo articolo 5, D.Lgs. 218/1997**, come modificato dal D.Lgs. 13/2024, l'Ufficio di iniziativa, nei casi di cui all'[articolo 6-bis, comma 2, L. 212/2000](#) (casi in

cui non sussiste l'obbligo di contraddittorio preventivo), contestualmente alla **notifica dell'avviso di accertamento** o di rettifica, ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di cui all'[articolo 6, D. Lgs. 218/1997](#), **gli comunica 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;
- c) le **maggiori imposte, ritenute, contributi**, sanzioni ed interessi dovuti;
- d) i **motivi che determinano maggiori imposte**, ritenute e contributi di cui sopra.

L'invito deve, comunque, **contenere i necessari elementi di dettaglio**, anche qualora dall'accertamento non scaturisca la **determinazione di "maggiori imposte dovute"** ma, ad esempio, quella di "*imposte dovute*" (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o quella di "*minori crediti d'imposta*" (come nel caso di rettifica della dichiarazione Iva a credito che **non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta**).

Se restano confermate le indicazioni allora diramate dall'Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 235/E/1997](#), **è da ritenere che:**

- **l'avvio della procedura verso l'adesione da parte dell'Ufficio non rivesta carattere di obbligatorietà**, dovendo valutare attentamente **la fondatezza degli elementi** in suo possesso, nonché "*...tenere conto delle proprie esigenze e capacità operative, soprattutto in prossimità dei termini di decadenza dell'azione di accertamento*";
- **l'invito al contraddittorio deve essere ritualmente notificato**, ai sensi dell'[articolo 60, D.P.R. 600/1973](#), oppure spedito **mediante lettera raccomandata** con avviso di ricevimento, ovvero a mezzo PEC;
- **il contribuente**, destinatario dell'invito emesso ai sensi dell'[articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), **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**.

Rileviamo, altresì, che il comma 3-bis, dell'[articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), con una formulazione simile ad altre già utilizzate, prevede che, **qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza** dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo **intercorrano meno di 90 giorni**, **il termine di decadenza** per la notificazione dell'atto impositivo **è automaticamente prorogato di 120 giorni**, in deroga al termine ordinario. La norma fissa con precisione il *dies a quo* della proroga (che non è mobile), individuandolo nel **giorno di scadenza del termine ordinario** di accertamento.

Il che sembrerebbe non lasciare dubbi sul fatto che, **al termine di decadenza dal potere di**



accertamento, possano aggiungersi, sempre i 120 giorni, qualora tra **la data di comparizione e quella di decadenza** dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni.

Ciò significa che i presupposti di operatività della proroga **sono la notifica di un invito a comparire**, di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), per la **definizione dell'accertamento** e la circostanza che **tra la data di comparizione** indicata nell'invito e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano **meno di 90 giorni**, *“prescindendo dalla circostanza in base alla quale vi sia o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'iter dell'adesione”* ([circolare n. 17/E/2020](#)).