

## L'ENTRATA IN FUNZIONE DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE; L' ACCERTAMENTO

*Relatore:*

Dott. Bartolomeo QUATRARO

Presidente della Sezione Fallimentare del Tribunale di Milano – Presidente  
di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Segue: I problemi attinenti al processo tributario sollevati dall'attivazione dell' Agenzia delle Entrate - *Sezione prima*. IL SISTEMA A "REGIME". – 1. La legittimazione e la difesa dell' Ente impositore nei giudizi avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali dopo l' attivazione dell' Agenzia fiscale delle Entrate. – 2. Segue: La rappresentanza e la difesa dell' Ente impositore nei giudizi avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali. – 3. Sintesi parziale. – 4. La legittimazione e la difesa dell' Ente impositore nel giudizio avanti la Corte di Cassazione. – 5. La notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali. – *Sezione seconda*. IL "REGIME TRANSITORIO". – 1. I giudizi in corso.

### 1. – *Premessa: oggetto e limiti dell' indagine*

In attuazione della delega recata dall' art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59, ed allo specifico scopo di razionalizzare e riordinare – in chiave di decentramento e di semplificazione - la struttura e l' ordinamento dell' Amministrazione Finanziaria, il d. lgs 30 luglio 1999, n. 300<sup>1</sup> ha previsto ed istituito le Agenzie fiscali<sup>2</sup>.

"Attivate" con D.M. 28 dicembre 2000<sup>3</sup>, le Agenzie fiscali "esercitano" - dal 1° gennaio 2001<sup>4</sup>- "*tutte le attività e le funzioni previste dalle norme e*

---

<sup>1</sup> Pubblicato nella *Gazz. Uff.* 30 agosto 1999, n. 203, S.O.

<sup>2</sup> Dispone, segnatamente, l' art. 57 del summenzionato decreto: "*Per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del ministero sono istituite l' agenzia delle entrate, l' agenzia delle dogane, l' agenzia del territorio e l' agenzia del demanio, di seguito denominate agenzie fiscali*".

<sup>3</sup> Pubblicato nella *Gazz. Uff.* 6 dicembre 2000, n.285

<sup>4</sup> Pur dando atto che per la piena attuazione del citato D. lgs. n. 300 del 1999 occorre attendere il procedimento di approvazione e successiva emanazione del regolamento relativo al Dipartimento per le Politiche Fiscali, e che debbono essere ancora predisposte le convenzioni operative e i ruoli definitivi del personale addetto, ha ritenuto tuttavia opportuno anticipare al 1° gennaio 2001 l' avvio delle Agenzie Fiscali, in quanto tale avvio "*intende rispondere all' esigenza primaria di potenziare l' azione tecnico- amministrativa di contrasto all' evasione e al-*

dagli statuti”<sup>5</sup>, “subentrando nelle funzioni precedentemente svolte dagli uffici centrali e periferici dei Dipartimenti”<sup>6</sup> ed a questi “succedendo” nella titolarità dei correlativi rapporti giuridici e delle conseguenti obbligazioni.

**Ai profili ed alle problematiche processuali implicati da tale “successione” sarà integralmente dedicato il presente intervento che, attraverso una sia pur sintetica rassegna delle teorizzazioni dottrinali<sup>7</sup> e delle interpretazioni ministeriali<sup>8</sup>, si propone di fare il punto sull’attuale stato della riflessione giuridica in materia.**

Stanti, tuttavia, la natura ed i limiti della presente indagine, tutte le questioni richiamate saranno affrontate **con esclusivo riferimento al contenzioso tributario<sup>9</sup> ed avendo specifico riguardo alla Agenzia fiscale delle Entrate.**

2. – (segue). *I problemi attinenti al processo tributario sollevati dall’attivazione dell’Agenzia delle Entrate.*

**I problemi** sollevati – nell’ambito del processo tributario - dall’attiva-

---

*l’elusione fiscale, nonché corrispondere maggiormente alla necessità di garantire un miglioramento del livello di efficienza, efficacia ed economicità dell’Amministrazione Finanziaria”.*

<sup>5</sup> Così, letteralmente, l’art. 3, comma 1, lettera a) del citato Decreto Ministeriale.

<sup>6</sup> La notazione è tratta dalla Circolare n.71/E del 30 luglio 2001 – Agenzia delle Entrate. Direzione centrale normativa e contenzioso

<sup>7</sup> La letteratura in materia è già piuttosto vasta e stratificata. Tra i contributi più significativi, si vedano in particolare: C. BERLIRI, *Attivazione dell’Agenzia Fiscale delle Entrate. Prime considerazioni e problematiche del contenzioso tributario*, in *Giur. Imp.*, 2001, I, p. 193 e ss.; IDEM, *Le Agenzie fiscali. Conseguenze e problemi in ordine al contenzioso tributario*, in *il fisco*, 2001, n.10, p. 3841 e ss.; S. BUTTUS, *L’istituzione delle agenzie fiscali: profili e problematiche di natura processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, n. 9, pp. 871 e ss.; C. GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva) e difesa in giudizio delle Agenzie fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2001, n. 39, pp. 2958 e ss.; P.RUSSO – G. FRANSONI, *la notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell’istituzione delle Agenzie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, n.11, II, pp. 895 e ss.; U. PERRUCCI, *“L’entrata in funzione delle Agenzie fiscali*, in *Boll. Trib.*, 2001, n. 3, pp. 181 e ss.; S. MULEO, *L’attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. Trib.*, 2001, n. 2, pp. 377 e ss.; M. NESSI – R. TORELLI, *Istituzione dell’Agenzia delle Entrate e problematiche di natura processuale*, in *il fisco*, 2002, n. 21, p. 3304 e ss;

<sup>8</sup> Mancano, ancora, invece, precedenti giurisprudenziali apprezzabili di cui riferire.

<sup>9</sup> I problemi “processuali” suscitati dall’attivazione delle Agenzie fiscali non attengono, in realtà, soltanto al processo tributario disciplinato dal D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Come osserva, puntualmente C.GLENDI, *op. cit.*, p. 2958 “*esse investono, infatti, anche la disciplina transitoria davanti alla Commissione tributaria centrale ed il contenzioso fiscale ancora escluso dalle Commissioni, e riguardano, altresì, i rapporti e di giudizi extra-fiscali (davanti all’A.g.o per i rapporti civilistici e civillaburistici in specie; davanti agli organi della giustizia amministrativa, e così via).*”

zione dell’Agenzia delle Entrate sono essenzialmente tre ed attengono, rispettivamente:

a) alla **legittimazione** ed alla **difesa dell’Ente impositore** nei giudizi **avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali**;

b) alla **legittimazione** ed alla **difesa dell’Ente impositore** nel giudizio **avanti la Corte di Cassazione**;

c) alla **notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali**<sup>10</sup>.

Di tali problemi ci occuperemo, qui, partitamente, trattandone, dapprima, con riferimento ai rapporti ed ai giudizi sorti dopo l’entrata “a regime” del nuovo assetto ordinamentale (1° gennaio 2001), e disputandone, dappoi, con riguardo ai rapporti ed ai giudizi, a quella data, già pendenti<sup>11</sup>.

### *Sezione prima*

## **IL SISTEMA “A REGIME”**

1. – *La legittimazione dell’Ente impositore nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali dopo l’attivazione dell’Agenzia fiscale delle Entrate*

“Ridotto” in termini puramente “normativi”, il **problema della legittimazione** dell’Ente impositore nei giudizi instaurati avanti le Commissioni provinciali e regionali dopo l’attivazione della Agenzia fiscale delle Entrate, si risolve, sostanzialmente, in un **problema di coordinamento, rectius, di “riconciliazione”** tra gli artt. 10 e 11 del d.lgs 31 dicembre 1992, n.546, da un lato, e l’art. 62 del d. lgs. 30 luglio 1999, n. 300, dall’altro<sup>12</sup>.

Come noto, **gli artt. 10 e 11, comma 2** del d.lgs 31 dicembre 1992, n.546

---

<sup>10</sup> Concordano con tale impostazione, in particolare, C. GLENDI, *op. cit.*, pp.2958 e M. NESSI – R. TORELLI, *op. cit.*, p.3305 e ss

<sup>11</sup> Per l’opportunità di distinguere tra “sistema a regime” e “regime transitorio”, *funditus*, C. GLENDI, *op. cit.*, pp.2959 e 2960

<sup>12</sup> Osserva, in proposito, S. MULEO, *op. cit.*, p.380: “*Il dubbio nasce dalla considerazione dell’evidente difetto di coordinamento dell’art. 10 del D. lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale è (apparentemente, tuttora) parte del processo tributario “l’ufficio del ministero delle finanze”.*”

**attribuiscono** (tuttora, apparentemente) la **qualità di parte processuale** nei giudizi avanti alle Commissioni tributarie “*all’Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto*”, facoltizzandolo espressamente a stare in giudizio “*direttamente o mediante l’Ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata*”.

Perfettamente coerente con il previgente assetto ordinamentale, **tale legittimazione processuale risulta – oggi – non solo totalmente distonica rispetto al modello organizzativo delineato dalla riforma del '99 ma, a tutta prima, assolutamente inconciliabile con l’indiscussa – ed indiscutibile - *legitimatō ad causam* in esso riconosciuta alla neoistituita Agenzia fiscale delle Entrate.**

Ricordiamo, infatti, che nel riformare la struttura e l’organizzazione dell’Amministrazione finanziaria, il legislatore del delegato ha trasferito all’Agenzia delle Entrate “*tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali*” (art. 62, comma 1 D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300), sancendone espressamente la competenza “*a svolgere i servizi relativi all’amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei tributi diretti e dell’imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali e locali già di competenza del Dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze o affidati alla sua gestione in base alla legge o ad apposite convenzioni stipulate con gli enti impositori*”.

Ora, scartando, in radice, la possibilità di considerare gli Uffici del Ministero come meri “sostituti processuali” dell’Agenzia che ne occupa<sup>13</sup>, **la denunciata aporia legislativa potrebbe essere – teoricamente - risolta, ipotizzando** alternativamente:

- a) la legittimazione processuale **concorrente dell’Agenzia e del Ministero;**
- b) la legittimazione processuale **esclusiva del Ministero;**
- c) la legittimazione processuale **esclusiva dell’Agenzia.**

Ebbene, *singillatim*.

**La soluzione sub a) appare – a nostro avviso - difficilmente condivisibile.**

---

<sup>13</sup> Osserva, in proposito, S. MULEO, *op. cit.*, p.389: “*Invero, sebbene il sistema consenta che un soggetto faccia valere nel processo in nome proprio un diritto altrui, va ricordato come tale eccezionale facoltà (...) è stata ritenuta dalla giurisprudenza subordinata all’esistenza di un rapporto di diritto sostanziale tra il soggetto titolare della pretesa ed il soggetto legittimato a stare in giudizio ed insomma dall’affermazione che a quest’ultimo la legittimazione non spetti in via indipendente o derivativa bensì a titolo autonomo e originario*”.

Come osservato dalla dottrina che per prima si è occupata dell'argomento, dall'interpretazione letterale dell'art. 62 e dalla *ratio* della nuova disciplina, parrebbe, infatti, potersi desumere “che il legislatore abbia optato per un riparto “secco” per materia nello stabilire le nuove competenze del ministero e delle agenzie” con conseguente esclusione di “una competenza concorrente del ministero nella gestione del contenzioso”.

Per le medesime ragioni non ci pare **neppure** possibile aderire alla **seconda** delle soluzioni astrattamente prospettate: “la menzionata opzione legislativa per un riparto secco di materia tra ministero ed agenzie e la fragilità dell'argomento letterale ... in base al quale apparentemente l'Ufficio del Ministero delle finanze permarrebbe come soggetto processuale nel rito tributario, inducono” infatti “ad escludere che il ministero possa avere capacità di stare in giudizio in via esclusiva”.

**Non resta, allora, che la soluzione sub c),** che vuole riconosciuta all'Agenzia fiscale delle Entrate la piena ed esclusiva legittimazione processuale nei giudizi incardinati avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Condivisa dalla dottrina prevalente, tale soluzione interpretativa è stata recentemente **sposata dalla stessa Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate che, realizzando una sorta di “quadratura del cerchio”, ha “riconciliato” – in una interpretazione “salomonica”- gli artt. 10 e 11 del D.lgs 31 dicembre 1992, n. 546 e l'art. 62 del d. lgs. 30 luglio 1999, n. 300,** <sup>14</sup>.

*“Preso atto del trasferimento all'Agenzia delle Entrate delle funzioni pubbliche già di competenza del Dipartimento delle Entrate e tenuto conto di quanto disposto dall'art. 7, comma 3, del Regolamento di amministrazione, in base al quale gli Uffici locali dell'Agenzia corrispondono ai preesistenti Uffici delle entrate”* l'interprete ministeriale ha, infatti, segnatamente confermato “piena vigenza”<sup>15</sup> ai summenzionati artt. 10 e 11, intenden-

---

<sup>14</sup> Secondo S. MULEO, *op. cit.*, p.380 “Pur con le perplessità che derivano dalla modificazione di un testo normativo vigente ad opera di un provvedimento di legge che non ha espressamente disposto in tal senso, (...) siffatta interpretazione manterrebbe la funzione di legittimato processuale in capo all'ufficio periferico dell'Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto di imposizione”.

<sup>15</sup> L'espressione è tratta dalla citata Circolare ministeriale 71/E.

Osserva in proposito C. GLENDI, *op. cit.*, p. 2961 “Si potrà anche dubitare se sia esatto parlare di mantenuta piena vigenza degli artt. 10, 11 e 12 del D. lgs. n. 546/1992 (secondo l'espressione usata dalla circolare), anziché di un' “interpretazione abrogativa-integrativa” di questo insieme di disposizioni nella parte in cui comportano la traslazione dal Ministero all'Agenzia, ma dovrà, in ogni caso, prendersi atto di una comunque tacitamente operata sostit-

**doli però come riferiti non già agli Uffici locali del Ministero delle Finanze bensì agli Uffici locali dell’Agenzia delle Entrate.**

2. – (segue): *La rappresentanza e la difesa dell’Ente impositore nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali dopo l’attivazione dell’Agenzia fiscale delle Entrate*

**Affidata ad una “proiezione ermeneutica”<sup>16</sup> di “riconciliazione normativa”** appare anche la soluzione del problema relativo alla rappresentanza ed alla difesa tecnica dell’Ente impositore nei giudizi promossi avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali<sup>17</sup>.

Come noto, l’art. 12 del citato D. lgs 31 dicembre 1992, n. 546 dispone che *“le parti, diverse dall’ufficio del Ministero delle Finanze ... nei cui confronti è stato proposto il ricorso, debbono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato”*, precisando – al successivo comma 4 - *“che l’ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall’Avvocatura dello Stato”*.

Orbene, chiamata a “calare” tale dato normativo nel mutato assetto ordinamentale dell’Amministrazione finanziaria, la dottrina ha, in un primo tempo, ritenuto che – *“essendo, a rigore, diversa dall’Ufficio del Ministero delle Finanze”* – l’Agenzia fiscale delle Entrate dovesse **essere ex necesse assistita** o dall’Avvocatura Generale dello Stato ovvero da un professionista iscritto all’Albo.<sup>18</sup>

Registrando, tuttavia, la fragilità di tale argomento e privilegiando, invece, la *ratio* della nuova disciplina, **essa ha, successivamente, sposato, la**

---

*tuzione ex lege, in detti contesti normativi, della nuova struttura periferica interna delle Agenzie fiscali interessate (...) alla preesistente struttura operante sul piano processuale, con la conseguenza che spettano ad ogni singolo Ufficio dell’Agenzia interessata la qualità di parte e la capacità di stare in giudizio, così come previsto dagli artt. 10, 11 e 12 del D. lgs. n. 546/1992, con effetti tutt’affatto equivalenti a quelli precedentemente riconosciuti in capo ai suoi Uffici dalla preesistente struttura periferica del Ministero delle Finanze”*.

Osserva, nel medesimo senso ma a contrario, S. BUTTUS, *op. cit.*, pp.877: *“parrebbe ultroneo ritenere l’abrogazione dell’art. 10 citato (...) a meno di non voler ritenere intaccate tutta la miriade di norme (processuali, procedurali e sostanziali) dell’ordinamento che a tale ufficio facciano riferimento”*..

<sup>16</sup> L’espressione è tratta dalla citata Circolare ministeriale 71/E.

<sup>17</sup> Si tratta, in estrema sintesi, di verificare se, nell’assetto ordinamentale disegnato dal legislatore del ’99, la *pars publica* – e cioè, nella specie, l’Ufficio locale dell’agenzia delle entrate – “possa” ovvero “debba” avvalersi del patrocinio dell’Avvocatura dello Stato.

<sup>18</sup> In tal senso, A. CONVERSO, *Questioni attuali sul processo tributario*, inedito.

**linea dell'interpretazione integrativa-adequatrice**, concludendo – *mutatis mutandis* - per l'applicabilità agli Uffici dell'Agenzia di **quanto, originariamente previsto per gli Uffici del Ministero delle Finanze**<sup>19</sup>.

Alla luce di tale soluzione interpretativa – condivisa, peraltro, dalla stessa **Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate** – si deve, pertanto, ritenere che, avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali, gli Uffici dell'Agenzia possano stare direttamente in giudizio tramite i propri funzionari, senza necessità di alcuna “assistenza tecnica”.

### 3. – Sintesi parziale

Riassumendo<sup>20</sup> in un quadro sinottico i risultati sin qui raggiunti, possiamo affermare che, in concreto, **i ricorsi proposti avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali avverso gli atti provenienti dagli Uffici locali dell'Agenzia fiscale delle Entrate, dovranno essere indirizzati e notificati agli stessi, i quali, saranno legittimati a costituirsi nei relativi giudizi ed a svolgervi tutte le attività difensive del caso**<sup>21</sup>, senza bisogno di assistenza tecnica, salva la facoltà di farsi assistere dall'Avvocatura erariale davanti alle Commissioni tributarie regionali, anche in sede di rinvio dalla Corte di Cassazione, secondo quanto specificato anche all'art. 9 del Protocollo d'intesa siglato in data 21 marzo 2001 dal Direttore dell'Agenzia e dall'Avvocato generale dello Stato.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> In tal senso, *ex multis*, lucidamente, C. BERLIRI, *op. cit.*, p. 198;

<sup>20</sup> La sintesi è tratta, pressoché testualmente, da C. GLENDI, *op. cit.*, p. 2958 e ss.

<sup>21</sup> “Per quanto concerne l'eventuale appello da parte dell'Agenzia” osserva sempre C. BERLIRI “potrebbe sorgere il dubbio se sia o pur no applicabile il comma 2 dell'art. 53 del D. lgs. n. 546/1992, giusta il quale “Gli uffici periferici del Dipartimento delle Entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale del responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate; gli uffici del territorio debbono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale del responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio”.

“Anche in questo caso, pur se il testo letterale della norma ovviamente non prevede le agenzie fiscali” conclude coerentemente l'Autore “la ratio legis impone che quanto previsto nei confronti dei precedenti Uffici delle Entrate o del Territorio debba valere anche per gli Uffici delle Agenzie che li hanno sostituiti, e che pertanto debbano essere autorizzati all'appello dalla Direzione Regionale dell'Agenzia”.

<sup>22</sup> Il testo integrale del Protocollo si trova allegato sub 3 a C. GLENDI, *op. cit.*

4. – *La legittimazione e la difesa dell’Ente impositore nel giudizio avanti la Corte di Cassazione*

Tra le questioni “processuali” più significative suscitate dall’entrata “a regime” dell’Agenzia fiscale delle Entrate, speciale rilievo riveste – tanto ai fini scientifici quanto agli effetti pratici – quella relativa alla **rappresentanza ed alla difesa tecnica dell’Ente impositore** nel giudizio avanti la Corte di Cassazione.

**Prima** dell’entrata in funzione del nuovo assetto ordinamentale, tale questione poteva dirsi, in realtà – sostanzialmente – risolta.

Non senza un certo travaglio interpretativo, dottrina e giurisprudenza avevano, infatti, consentito sull’attribuzione della **qualità di parte all’Amministrazione delle Finanze dello Stato in persona del Ministro in carica**, convenendo che la correlativa **difesa** dovesse essere obbligatoriamente affidata *ex lege* **all’Avvocatura generale dello Stato con sede in Roma** (ove, pertanto, il ricorso *ut supra* intestato, doveva essere notificato).

Tale soluzione ermeneutica si incardinava “*robustamente*”<sup>23</sup> “*sulla constatazione che il riconoscimento della qualità di parte agli Uffici fiscali e della loro capacità di stare in giudizio*” era limitato “*dagli artt. 10, 11 e 12 del D.lgs. n. 546/1992 ai giudizi davanti alle Commissioni tributarie*”.

**Al di fuori di tali giudizi** si riteneva, pertanto, che riprendesse **vigore la regola generale, espressa dall’art. 1, comma 1, del R.D. n. 1611/1933** a mente del quale “*la rappresentanza, il patrocinio e l’assistenza in giudizio delle Amministrazioni dello Stato, anche se organizzate ad ordinamento autonomo, spettano all’Avvocatura dello Stato*” e **dall’art. 11, comma 1, del medesimo R.D.**, secondo cui “*tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi atto di opposizione giudiziale, nonché le opposizioni ad ingiunzione ed agli atti istitutivi di giudizi che si svolgono innanzi alle giurisdizioni amministrative o speciali o dinanzi agli arbitri, devono essere notificati alle Amministrazioni dello Stato nel cui distretto ha sede l’Autorità giudiziaria innanzi alla quale è pendente la causa, nella persona del Ministro competente*” mentre **l’art. 9 della L. 3 aprile 1979, n. 103**, contenente *Modifiche dell’ordinamento dell’Avvocatura dello Stato*, ulteriormente specificava che “*l’Avvocatura generale dello Stato provvede alla rappresentanza ed alla difesa delle Amministrazioni nei giudizi davanti alla Corte Costituzionale, alla Corte di Cassazione, al Tribunale superiore delle acque pubbliche, alle altre supreme giurisdizioni anche amministrative, ed ai collegi arbitrali*”.

---

<sup>23</sup> Così, icasticamente, C. GLENDI, *op. cit.*, p.2962. Al medesimo Autore si deve pure l’attenta e completa ricognizione del quadro normativo di riferimento.

con sede in Roma, nonché nei procedimenti innanzi a collegi internazionali o comunitari”.

A tale ricostruzione sovvenivano, inoltre:

a) **l'art. 41, ultimo comma, del D.P.R. 27 maggio 1992, n. 287**, sul regolamento degli Uffici e del personale del Ministero delle Finanze, a mente del quale “fermo restando il disposto dell'art. 1 del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, gli Uffici delle entrate, nonché, ove previsto, gli Uffici del territorio, gli Uffici tecnici di finanza e le Dogane curano, per i tributi di rispettiva competenza, la rappresentanza e la difesa dell'Amministrazione finanziaria nelle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie”;

b) **l'art. 144 c.p.c.**, a mente del quale “per le Amministrazioni dello Stato si osservano le disposizioni delle leggi speciali che prescrivono la notificazione presso gli Uffici dell'Avvocatura dello Stato”

c) **ed, infine, l'art. 21 della L. 133/1999** che, pur riferito specificamente alla notificazione delle sentenze dei giudici tributari di secondo grado, prescriveva che tali sentenze dovessero essere notificate all'Amministrazione Finanziaria presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente ai sensi dell'art. 11, secondo comma, del R.D. n. 1611/1933

Orbene, sovvertendo il previgente modello organizzativo ministeriale, l'attivazione dell'Agenzia fiscale delle Entrate ha – *ex necesse* - mutato anche i riferimenti normativi del problema, finendo così per (s)travolgere – *ab imis* - la soluzione dianzi illustrata.

**In particolare.**

**Chiamato a regolare la “Rappresentanza in giudizio” delle Agenzie fiscali, il Legislatore del '99** ha espressamente previsto che “le Agenzie fiscali *possono* avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, **ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni**” (art. 72).

Tale articolo – che, lo ricordiamo, non attiene alle Amministrazioni dello Stato, bensì alle “Amministrazioni pubbliche non statali – dispone che “l'Avvocatura dello Stato **può** assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti le autorità giudiziarie, i collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali, sempre che ne sia autorizzata da disposizioni di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto”.

Orbene, **muovendo proprio dalla valorizzazione di tale composito dato normativo, la dottrina prevalente – e, con essa, la stessa Amministra-**

zione Finanziaria – ritiene oggi che ai singoli uffici locali dell’Agenzia delle Entrate debba essere riconosciuta la qualità di parte e la capacità di stare in giudizio anche avanti la Corte di Cassazione<sup>24</sup>, “con la logica conseguenza che ad essi dovranno, quindi, essere indirizzati e notificati i ricorsi per cassazione, salva, per gli stessi Uffici, la facoltà di avvalersi della difesa dell’Avvocatura dello Stato (...), sempre che, naturalmente, gli stessi Uffici non fossero già stati difesi in secondo grado dall’Avvocatura distrettuale, nel qual caso il ricorso, ancorché indirizzato all’Ufficio, dovrà essere notificato presso la stessa Avvocatura quale domiciliataria”.

Da tale ricostruzione, dissente, invece, – seppur parzialmente – un diverso indirizzo interpretativo che, pur riconoscendo all’Agenzia fiscale la legittimazione passiva anche per il terzo grado di giudizio, esclude, tuttavia che possa riconoscersi alcuna rappresentanza esterna ai singoli uffici periferici dell’Agenzia delle Entrate, con necessità, pertanto, di notificare il ricorso all’Agenzia, nella persona del direttore *pro tempore*, presso l’Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e la difende ai sensi dell’art. 43 del R.D. n.1611/ 1933<sup>25</sup>.

##### 5. – La notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali

Tenendo fede al piano di indagine esposto in premessa, possiamo a questo punto passare ad affrontare la terza, ed ultima, delle questioni processuali naturalmente conseguenti all’attivazione dell’Agenzia delle Entrate: ci riferiamo, cioè, a quella relativa **alla notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali**.

Si tratta, in proposito, di stabilire – sostanzialmente - **a chi il contribuente debba notificare** la sentenza di secondo grado **ai fini della decorrenza del termine breve** per la proposizione del ricorso avanti la Corte di Cassazione.

Ora, **nel sistema antecedente** l’istituzione dell’Agenzia, il problema era stato risolto dal legislatore in via di interpretazione autentica.

---

<sup>24</sup> Sotto questo profilo viene a profilarsi di lineare continuità in tutti i suoi gradi la qualità di parte in capo ad ogni singolo Ufficio e la relativa capacità di stare in giudizio, salva solo la sua inidoneità a difendersi direttamente essendo specificamente richiesto per il giudizio di Cassazione il patrocinio da parte di avvocati iscritti nell’apposito Albo o da parte dell’Avvocatura generale dello Stato, se ed in quanto in tal caso officiata da ogni singolo ufficio ex art. 43 del R.D. n.1611/1933

<sup>25</sup> Cfr., sul punto, C. BERLIRI, *op.cit.*, p.198 e M. NESSI – R. TORELLI, *op. cit.*, p.3309 e ss.;

Precisando, infatti, il disposto dell'art. 38 del D. lgs. n. 546/1992, **l'art. 21 della L. n. 133/1999** aveva espressamente previsto che *“le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie regionali, ai fini del decorso del termine di cui all'art. 325 c.p.c.”* dovessero *“essere notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente ai sensi dell'art. 11, secondo comma, del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611 ...”*

Scemata, tuttavia, l'applicabilità dell'art. 11 del R.D. 1611/1933, anche tale norma è divenuta, allo stato, inapplicabile.<sup>26</sup>

Ne consegue, operativamente, che fuorché nell'ipotesi in cui il singolo ufficio dell'Agenzia non fosse già stato assistito in secondo grado dall'Avvocatura distrettuale dello Stato, le notifiche delle decisioni delle commissioni tributarie di secondo grado dovranno essere fatte, per i giudizi instaurati dopo il 1° gennaio 2001, ai singoli Uffici dell'Agenzia che sono stati parti nei giudizi di secondo grado presso le loro rispettive sedi, ad ogni fine ed effetto, ed in specie ai fini della decorrenza del termine breve per l'eventuale ricorso in Cassazione.

### *Sezione seconda*

## **IL “REGIME TRANSITORIO”**

### *1. – I giudizi in corso*

Dopo aver analizzato la disciplina “a regime” – seguendo il percorso espositivo prefissato – possiamo passare a verificare **se e quale “influenza” il nuovo assetto ordinamentale abbia esercitato sui giudizi già incardinati** alla data del 1° gennaio 2001.

Si tratta, in buona sostanza, di stabilire:

a) se l'illustrata sostituzione degli Uffici delle Entrate con gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate abbia o meno determinato **l'interruzione dei processi in corso;**

b) se **tali processi possano comunque continuare tra le parti originarie o debbano essere, invece, proseguiti nei confronti dei neocostituiti Uffici dell'Agenzia fiscale delle Entrate.**

---

<sup>26</sup> *Contra, funditus*, P. RUSSO – G. FRANSONI, *op. cit.*, p 901, “

**Orbene, sulla questione dell'interruzione, la risposta deve essere - a nostro avviso - senz'altro negativa.**

Sappiamo, infatti, che pur genericamente ammettendo l'interruzione del processo per “*il venir meno*” di una delle parti o per “*la perdita della capacità di stare in giudizio*” da parte della stessa, l'art. 40 del D. lgs. n. 546/1992 limita codesta eventualità all'ipotesi in cui la vicenda interruttiva investa parti “*diverse dall'Ufficio tributario*”, con ciò chiaramente escludendo che mai possa aversi interruzione del processo per il venir meno dell'Ufficio o per la perdita della sua capacità di stare in giudizio.

**Per quanto, invece, concerne il secondo degli interrogativi enunciati, riteniamo che la soluzione del problema si giochi tutta nell'alternativa tra l'art. 110 c.p.c. e l'art. 111 c.p.c..**

Ricordiamo, a tal proposito che, a norma dell'art. 110 c.p.c., quando nel corso del processo “*la parte viene meno per morte o altra causa il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto*” e che ai sensi, invece, dell'art. 111 c.p.c. “*se nel corso del processo si trasferisce il diritto controverso per atto tra vivi a titolo particolare, il processo prosegue tra le parti originarie.*”

Orbene, benché da più parti si sia sottolineata l'insufficienza dell'illustrata alternativa disciplinare – soprattutto di fronte a fenomeni particolarmente complessi come quelli legati alla soppressione di Enti pubblici - la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte sembra – in linea di principio – decisamente orientata a privilegiare l'applicazione dell'articolo 111 c.p.c. anche per queste forme atipiche di successione *ex lege*.<sup>27</sup>

**Appellandosi a tale univoco insegnamento giurisprudenziale, la dot-**

---

<sup>27</sup> Tale indirizzo interpretativo si è, segnatamente, sviluppato con riferimento alle analoghe situazioni venutesi a creare per effetto dell'istituzione dell'INPDAP; della sostituzione delle Aziende Asl con soppressione delle Usl; della istituzione dell'Ente Poste succeduto all'Amministrazione P.P.T.T.

In relazione a tali fattispecie la Suprema Corte ha affermato le seguenti massime: “*A seguito dell'istituzione dell'Inpdap, tale ente è subentrato nei rapporti attivi e passivi già inerenti alla Direzione Generale degli istituti di previdenza del Ministero del Tesoro, realizzando una successione a titolo particolare del nuovo ente nei rapporti facenti capo alla soppressa direzione con riferimento ai processi pendenti ciò comporta l'applicabilità dell'art. 111 c.p.c. e pertanto il giudizio procede tra le parti originarie (...)*” Cass., Sez. III, 12 giugno 1999, n. 5822.

E ancora: “*Nell'ipotesi di successione a titolo particolare tra enti con trasferimento ex lege di una parte di beni e di rapporti ad un nuovo ente (...)* la successione è disciplinata dall'art. 111 c.p.c.” Cass., Sez. I, 28 luglio 2000, n.9894.

Per ulteriori riferimenti: C. CONSOLO – F. P. LUISO, *Codice di procedura civile commentato, Libro I – Libro II*, sub art. 110

trina ad oggi prevalente ritiene, pertanto, che – nonostante l’attivazione dell’Agenzia fiscale delle Entrate – i ricorsi per Cassazione relativi ai giudizi in corso debbano essere ancora proposti nei confronti del Ministero delle Finanze e notificati presso l’Avvocatura Generale dello Stato.

Diverso e più dubbio, viene considerato, invece, il caso della proposizione dell’appello, e ciò sul presupposto che parte del processo non era già il Ministero delle Finanze, bensì, specificamente, l’Ufficio delle Entrate non più esistente.

A nostro sommo avviso, in questo caso, l’appello dovrebbe ritenersi correttamente proposto nei confronti dell’Ufficio dell’Agenzia che ha sostituito il precedente Ufficio dell’Entrate<sup>28</sup>.

Sul punto è comunque auspicabile un doveroso chiarimento ministeriale.

## **LE PROCEDURE DI RETTIFICA E DI ACCERTAMENTO DEI REDDITI DETERMINATI IN BASE A SCRITTURE CONTABILI**

L’art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 indica le fattispecie in presenza delle quali l’Agenzia delle Entrate procede alla rettifica o all’accertamento dei redditi d’impresa o di quelli derivanti dall’esercizio di arti e professioni.

La norma appena richiamata si compone di due commi, ciascuno dei quali elenca i presupposti che, in via istruttoria, devono essere accertati al fine di procedere alla rettifica di singoli componenti reddituali dichiarati dal soggetto, ovvero al fine di accertare l’esistenza di componenti reddituali non dichiarati o insufficientemente dichiarati, ovvero ancora di accertare l’intero ed unico reddito fiscale relativo al periodo d’imposta.

**Il primo comma dell’art. 39** indica, più precisamente, **due distinti gruppi** di fattispecie ciascuno dei quali legittima un distinto metodo di accertamento del reddito d’impresa o derivante dall’esercizio dell’arte o professione:

- a) - al primo gruppo si applica il metodo analitico-contabile;
- b) - al secondo, quello analitico-induttivo o misto.

**Nel primo gruppo**, le fattispecie previste si verificano quando:

---

<sup>28</sup> Concordano, *ex multis*, M. NESSI – R. TORELLI, *op. cit.* p.3306 e ss

**a)** - gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite (conto economico) e dell'eventuale prospetto analitico dei componenti reddituali;

**b)** - non sono state esattamente applicate le disposizioni che regolano la determinazione del reddito d'impresa (vedi titolo V del TUIR n. 917/86).

Verificata l'esistenza di tali presupposti, il procedimento di accertamento che potrà svolgersi è quello denominato «**analitico-contabile**».

**Il secondo gruppo** di fattispecie elencate al comma primo dell'art. 39 prevede i seguenti casi:

**c)** - se l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari compilati in occasione dell'attività istruttoria espletata dall'Agenzia, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi dal soggetto, dalle dichiarazioni di altri soggetti, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'Ufficio;

**d)** - se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche, ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di *presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti*.

Va osservato che la precedente lettera **d)** è stata integrata dall'art. 62 sexies del D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Tale norma ha disposto che gli accertamenti di cui all'art. 39, comma primo, lett. **d)**. ...*omissis*.. possono *essere fondati anche sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati*.

Verificata in sede istruttoria l'esistenza dei presupposti indicati nella seconda parte del primo comma dell'art. 39 (secondo gruppo di fattispecie), il procedimento di accertamento può espletarsi con il metodo cosiddetto **misto** e, cioè, con il metodo **analitico-induttivo**.

**Il secondo comma dell'art. 39** riguarda il procedimento di accertamento induttivo o sintetico, in base al quale si prescinde dalle scritture contabili del soggetto e dal bilancio da questi redatto.

Le fattispecie indicate dalla norma, da ritenersi tassative, che legittimano l'applicazione del procedimento induttivo nella determinazione del complessivo ed unitario reddito dell'impresa, possono così riassumersi:

- 1) - quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- 2) - quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili obbligatorie ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- 3) - quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni appurate ai sensi del precedente comma (comma 1) ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono **così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;**
- 4) - quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici al fine di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

Le prime due fattispecie si fondano su presupposti di natura formale; la terza, quella cioè maggiormente ricorrente nella pratica, prevede un presupposto sostanziale (omissioni, false o inesatte indicazioni riscontrate nella contabilità) ed un presupposto formale (irregolarità formali nella tenuta delle scritture contabili gravi, numerose e ripetute).

Tali presupposti, formali o sostanziali, legittimano il ricorso al metodo induttivo-sintetico nella determinazione del reddito d'impresa al verificarsi anche di uno solo di essi, con facoltà dell'agenzia assai più ampie di quelle previste nel caso dei procedimenti analitici-contabili o misti.

### *La fase istruttoria*

L'accertamento dell'esistenza dei presupposti elencati nel primo e nel secondo comma dell'art. 39 si verifica nella fase istruttoria svolta direttamente dall'Agenzia delle entrate o da organi da questa delegati. Essa deve essere effettuata nel rispetto delle norme procedurali, in conformità delle attribuzioni prescritte dall'art. 31 del decreto sull'accertamento (D.P.R. 600/73) ed in ossequio ai poteri indicati all'art. 32 e alle facoltà di cui all'art. 33 dello stesso decreto e, comunque, nel rispetto dei diritti del contribuente (quali, ad es. libertà personale, domicilio, etc.).

La inosservanza delle norme procedurali e la violazione dei diritti del soggetto contribuente può rendere illegittimo l'accertamento tributario.

La Corte di Cassazione si è più volte pronunciata, ad esempio, sulla inu-

tilizzabilità della documentazione acquisita nella fase istruttoria in assenza del decreto del Procuratore della Repubblica autorizzativo della perquisizione del domicilio del contribuente, previsto dagli artt. 33, comma 1, D.P.R. 600/73 e 52, comma 2, D.P.R. 633/72.

E' stato statuito che il richiamato decreto «è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo, attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l'avviso di accertamento, partecipa direttamente alla natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile e da quello tributario (Cass., Sez. trib., n. 15230 del 21.7.2001, dep. 3.12.2001).

### *I metodi di accertamento e le prove*

L'Agenzia delle Entrate, svolta la fase istruttoria, accertata l'esistenza delle fattispecie previste all'art 39, procede a formulare l'accertamento tributario in base ad uno dei tre procedimenti accennati prima, determinando l'obbligazione tributaria del soggetto.

I tre distinti metodi utilizzabili in base ai presupposti elencati al comma 1) ed al comma 2) dell'art. 39, comportano che l'onere probatorio posto a carico dell'Agenzia che formula l'accertamento è diverso a seconda del metodo utilizzato.

**a)** - nel metodo analitico-contabile, le prove che supportano la legittimità della pretesa creditoria sono normalmente documentali;

**b)** - nel metodo analitico-induttivo, in sede giudiziale, le prove da versare in atti riguardano: sia quelle idonee a provare l'esistenza dei presupposti elencati al comma 1 dell'art. 39, sia quelle necessarie a provare l'esistenza degli elementi posti a base della determinazione dei componenti reddituali accertati induttivamente. Tali elementi possono essere provati con presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti;

**c)** - nel metodo induttivo-extracontabile, l'Agenzia dovrà provare in sede giudiziale l'esistenza delle fattispecie di cui al comma 2 dell'art. 39 e, in base a presunzioni semplici, non dotate dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, l'esistenza degli elementi utilizzati per l'accertamento induttivo.

#### **1) - Il metodo analitico-contabile**

Il metodo analitico-contabile consiste nell'analizzare i singoli componenti reddituali indicati nel bilancio, nella dichiarazione dei redditi presenta-

ta dal soggetto, verificandone la correttezza con il supporto dei documenti e delle scritture contabili del contribuente, nonché con il supporto di altri dati ed elementi acquisiti da terzi.

Generalmente tale metodo di accertamento conduce al recupero a tassazione di componenti reddituali per effetto di una differente interpretazione normativa della fattispecie concreta fra l'Agenzia ed il contribuente.

I casi che, nella pratica, danno luogo ad accertamento analitico-contabile riguardano costi non di competenza temporale, costi non inerenti, costi o spese prive dei requisiti di certezza circa la loro esistenza, costi pluriennali o di esercizio, ammortamenti computati in eccesso rispetto ai coefficienti ministeriali.

In sostanza, le fattispecie in cui sussiste un contrasto di opinioni fra Agenzia e contribuente vengono rimesse al giudice per la corretta interpretazione delle norme applicate, secondo e nei *limiti* dei motivi indicati nell'avviso di accertamento impugnato.

(Vedi, Cass., Sez. trib., n. 2531 del 22.2.2002, *in materia del potere del giudice tributario di decidere secondo diritto ed il vizio dell'ultrapetizione*, in *Il Fisco* n. 24/2002, p. 3813 e seg.).

## 2) - Il metodo analitico-induttivo (o misto)

Tale metodo consiste nel rettificare singoli componenti reddituali dichiarati sulla base del bilancio e delle scritture contabili, supportate da documenti aziendali o acquisiti presso terzi, così come il procedimento precedente analitico-contabile, ed **inoltre accertare** l'esistenza di uno o più componenti reddituali omessi o insufficientemente dichiarati. Questi ultimi componenti di reddito vengono accertati induttivamente sulla base di elementi e di dati extra contabili, acquisiti dall'Agenzia delle entrate anche da terzi.

Tale procedimento potrà essere adottato, in particolare, quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili **non siano** così gravi, numerose e ripetute da rendere *inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica*.

Il metodo analitico-induttivo, quindi, può essere eseguito quando, pur sussistendo l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza di elementi reddituali dichiarati, le scritture contabili siano **ritenute attendibili** nel loro complesso ed idonee a garantire l'esistenza di una contabilità sistematica.

Significativa sul punto la sentenza della Cassazione laddove: «A norma dell'art. 39, comma primo, lett. d) del D.P.R. 600/73, è legittima la rettifica della dichiarazione secondo il metodo cosiddetto analitico-induttivo, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare e senza riscontro anali-

*tico della documentazione, purché l'accertamento risulti fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti, desunte da dati di comune esperienza, oltre che da concreti e significativi elementi offerti dalle singole fattispecie»* (Cass., 10.3.2000, n. 2744).

Può ritenersi che - sussistendo i presupposti per l'uso del procedimento analitico-induttivo e quindi che le scritture contabili tenute dal soggetto, nel loro complesso, siano attendibili - gli elementi ed i dati posti a base dell'accertamento induttivo di singoli componenti reddituali debbono essere supportati da **presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti**.

L'integrazione effettuata dal legislatore con il richiamato art. 62 sexies della L. 427/93 alla lettera d) dell'art. 39, ha introdotto altri elementi probatori per la rettifica induttiva di alcuni componenti reddituali.

Infatti in forza di tale norma, l'accertamento tributario può essere fondato anche sull'esistenza di **gravi incongruenze** tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati.

La collocazione della norma (art. 62 sexies) al primo comma dell'art. 39, lettera d), induce a ritenere che essa sia applicabile quando l'impianto contabile del soggetto, nel suo complesso, sia attendibile. Pertanto il metodo di accertamento da utilizzare è quello analitico-induttivo (e non induttivo-extracontabile); e le richiamate **gravi incongruenze** dovranno essere dotate, al pari delle presunzioni indicate nella stessa norma (lett. d), **dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza ai sensi dell'art. 2729 cod. civ.**

### **3) - Il metodo induttivo extracontabile**

Il metodo induttivo extracontabile consente di determinare il reddito fiscale del periodo d'imposta «al di fuori del bilancio» e delle scritture contabili, sulla base di presunzioni semplici, anche non gravi, precise e concordanti.

Esso può essere utilizzato solo in presenza di una delle fattispecie elencate tassativamente all'art. 39, comma 2.

*Il ricorso all'accertamento induttivo è consentito solo nelle ipotesi espressamente elencate dal comma 2 dell'art. 39 D.P.R. 600/73; tra queste ultime non rientra la rilevazione della mancata fatturazione di acquisti per un valore di tre milioni e la mancata risposta ad un questionario inviato dall'ufficio* (Cass., Sez. I, 25.5.1995, n. 5728).

L'utilizzo di tale metodo di accertamento consente all'Agenzia di avvalersi di facoltà molto più ampie di quelle previste nel caso di adozione dei due metodi in precedenza descritti.

L'Agenzia può:

- prescindere in tutto o in parte dalle risultanze contabili;
- utilizzare presunzioni semplici non qualificate, come prima riferito;
- utilizzare dati e notizie comunque raccolti.

E' da ritenere, però, che il fatto che in sede di accertamento induttivo si possa prescindere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni, non significa che si possa prescindere dal provare l'esistenza del reddito accertato mediante indizi, assistiti da concrete risultanze probatorie che diano almeno **probabilità di esistenza e ragionevolezza all'importo del reddito accertato.**

*Nessuna norma vieta al giudice di quantificare il reddito determinato dall'ufficio in via induttiva sulla base di presunzioni semplici e non assolute. Il giudice - per il tipo di presunzioni utilizzate dall'amministrazione finanziaria ex art. 39, co. 2, del D.P.R. 600/73 - deve avere necessariamente il potere di controllare l'operato dell'amministrazione e di verificare se i fatti utilizzati hanno una loro significatività probatoria ed una loro affidabilità ai fini della presunzione e di verificare, ancora, se gli effetti che l'amministrazione ha voluto desumere siano o meno compatibili con l'**id quod plerumque accidit** e se, quindi, il risultato del ragionamento sia corretto o meno (Cass., Sez. V, 20.12.2000, n. 15992).*

## **L'ISTITUTO DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE AI SENSI DEL D.Lgs. 218/1997**

SOMMARIO: 1. L'evoluzione normativa - cenni. - 2. Natura dell'istituto dell'accertamento con adesione. - 3. Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dell'accertamento con adesione. - 4. Il Procedimento: avvio del procedimento ad iniziativa dell'Ufficio. - 5. Il Procedimento: avvio del procedimento ad iniziativa del contribuente. - 6. Perfezionamento della definizione. - 7. I limiti dell'ulteriore azione accertatrice. - 7.1. Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi; - 7.2. Accertamento parziale; - 7.3. Definizione dei redditi di partecipazione in società di persone o associazioni; - 7.4. Definizione dei redditi personali del socio. - 8. Gli effetti Extra Tributari della definizione dell'accertamento con adesione.

### *1. - L'evoluzione normativa - cenni*

Con l'articolo 2-bis della Legge 30 novembre 1994, n. 656 (modificato dalla Legge 18 Ottobre 1995, n. 427 di conversione del D. L. 345/1995) il legisla-

tore ha introdotto nel nostro ordinamento tributario l'accertamento per adesione del contribuente ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva. L'articolo 3, comma 1, del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito con Legge 30 novembre 1994, n. 656, prevedeva inoltre la possibilità (come stabilito anche con regolamento emanato con il D.P.R. 13 aprile 1995, n. 177), di attuare l'istituto dell'accertamento con adesione per gli anni pregressi (cosiddetto concordato di massa) a condizione che i soggetti attivi fossero costituiti da titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo o dai soggetti indicati all'articolo 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che le annualità da sottoporre ad accertamento con adesione riguardassero le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi ed all'imposta sul valore aggiunto presentate entro il 30 settembre 1994, e che le dichiarazioni dei periodi di imposta in argomento non fossero omesse, nulle o non sottoscritte. La definizione delle imposte da versare e delle sanzioni da corrispondere era effettuata mediante accettazione degli importi proposti dagli Uffici Tributarî sulla base di elaborazioni operate dall'Anagrafe Tributaria.

Il concordato di massa è stato poi esteso ai sensi dell'articolo 2, comma 137, L. 662/1996 (Collegato alla Finanziaria 1997) ai redditi percepiti nel periodo di imposta 1994.

Nel contempo l'articolo 2, comma 120, Legge 662/1996, ha riformato l'istituto dell'accertamento con adesione che è oggi regolato dal D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

L'accertamento con adesione è un istituto che, secondo quanto espresso nella Convenzione per l'anno 2002 stipulata tra il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate in attuazione dell'articolo 59, commi 2, 3, 4 del D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, non solo ha conosciuto nel corso dell'anno 2001 un notevole incremento in diffusione, stimato intorno al 34%, con un numero complessivo di atti di accertamento con adesione stipulati pari a oltre 150.000, ma ricopre, a parere degli estensori del documento citato, un ruolo di primo piano tra le attività di controllo, di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale.

## 2. – *Natura dell'istituto dell'accertamento con adesione*

La dottrina e la giurisprudenza prevalente<sup>1</sup> ritengono che l'istituto del-

---

<sup>1</sup> Si veda G. Falsitta e Fantozzi, ed in giurisprudenza Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 25 novembre 1969, n. 3821, in relazione all'istituto del "concordato" introdotto dall'articolo 34, Testo Unico delle Imposte sui redditi, 29 gennaio 1958, n. 645 che stabilisce che il concordato "non ha carattere negoziale o transattivo, concretandosi in un atto unilaterale della pubblica amministrazione, che pone in essere con l'adesione del contribuente un atto di accertamento della base imponibile a cui deve essere rapportata l'imposta".

l'accertamento con adesione non abbia natura negoziale e transattiva dell'atto di definizione da concordare, ma concordano sulla natura unilaterale dell'atto cui l'adesione del contribuente consente il raggiungimento di determinati effetti da riconoscersi nella definitività dell'atto a certe condizioni e con certi limiti che verranno oltre approfonditi.

Si tratta inoltre di un istituto che non solo è definitivo nel senso che non può alimentare il contenzioso tributario, ma che garantisce anche il diritto al contraddittorio del contribuente, diritto al contraddittorio che è garantito sia nell'eventuale fase di accertamento dei redditi (prima dell'emanazione dell'atto impositivo su invito a comparire o dopo ispezioni o verifiche in caso di impulso all'accertamento con adesione proveniente dal contribuente), sia nella fase successiva in cui l'atto impositivo sia già stato emanato.

### *3. – Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dell'accertamento con adesione*

Sono compresi nell'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione i seguenti soggetti: persone fisiche, società di persone e gli altri soggetti di cui all'articolo 5, D.P.R. 917/1986 e le società di capitali e gli enti di cui all'art. 87, D.P.R. 917/1986.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione il D. Lgs. 218/1997, a differenza della normativa previgente, non limita più l'ambito applicativo ai soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, ma lo estende a tutte le categorie di reddito; inoltre l'ambito oggettivo di applicazione non è più limitato a specifici elementi dell'accertamento (quali ad esempio, l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo), ma può riguardare qualsiasi aspetto dell'accertamento, ivi compresa la determinazione sintetica del reddito complessivo netto.

Ai sensi degli articoli 1 e 2, D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, l'istituto dell'accertamento con adesione ha come ambito oggettivo di applicazione le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto. Ha inoltre come oggetto di applicazione le seguenti imposte di tipo indiretto, alcune delle quali ormai abrogate dal nostro ordinamento tributario, ma per le quali possono essere ancora aperti e pendenti i termini per l'accertamento da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate: l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta di registro, ipotecaria, catastale e l'Invim, con possibilità per tali tipologie di imposte che anche uno solo degli obbligati possa aderirvi secondo le disposizioni vigenti.

L'articolo 2, precisa inoltre che la definizione delle imposte sui redditi ha

effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In questi casi l'imposta sul valore aggiunto viene 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 forfetariamente in relazione ai singoli regimi speciali applicabili, ed il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e delle operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione.

Lo stesso articolo stabilisce che può essere oggetto di definizione anche la determinazione sintetica del reddito complessivo netto. E' inoltre sancito che l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio e non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per la definizione dei contributi assistenziali e previdenziali la cui base imponibile sia correlata a quella delle imposte sui redditi. In merito poi alla definizione degli accertamenti delle altre imposte indirette, l'articolo 3, stabilisce che l'accertamento con adesione, anche in relazione ai tributi indiretti di cui al comma 2 dell'articolo 1, è di tipo definitivo, non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio. La definizione dell'accertamento ha in questo caso effetto per tutti i tributi relativamente ai beni ed ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione; nel caso in cui invece l'atto contenga più disposizioni che non derivano necessariamente, per 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.

Come ribadito anche nella circolare 235/E/1997, l'istituto dell'accertamento con adesione è operativo anche in relazione ai periodi di imposta per i quali era applicabile la normativa di cui all'art. 3, D.L. n. 564/1994 (concordato di massa) e di cui all'art. 2, commi 137-140, L. 23 dicembre 1996, n. 662 (accertamento con adesione per il periodo di imposta 1994).

Ai sensi del comma 5 dello stesso articolo 2, a seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto della definizione, si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge, ad eccezione delle sanzioni applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 60, comma 6, D.P.R. 633/1972.

Le sanzioni non definibili nella misura di un quarto del minimo edittale, a mezzo della procedura di accertamento con adesione, sono quindi quelle relative ai procedimenti di controllo delle dichiarazioni annuali che non implicano da parte degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria lo svolgimento di una vera e propria attività di accertamento tributario.

#### 4. – *Il Procedimento: avvio del procedimento ad iniziativa dell'Ufficio*

L'articolo 5, comma 1, D. Lgs. 218/1997 regola l'avvio del procedimento su iniziativa dell'Ufficio. In particolare il procedimento si instaura con l'invio al contribuente di un invito a comparire nel quale devono essere indicati i periodi di imposta suscettibili di accertamento ed il giorno ed il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione. Nel caso in cui si verta invece in tema di determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari a mezzo di coefficienti presuntivi di reddito, da ultimo, quindi, a mezzo dei coefficienti presuntivi di reddito approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, la richiesta di chiarimenti inviata al contribuente, costituisce ai sensi del comma 2) dello stesso articolo, anche invito a comparire per la definizione dell'accertamento con adesione.

Le istruzioni ministeriali emanate con la circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997, stabiliscono inoltre che "l'invito a comparire riveste carattere informativo della possibilità di aderire e la disposizione di legge non richiede l'osservanza di particolari modalità (...), e pur non essendo espressamente previsto dalla norma, per garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e per consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni che saranno oggetto del contraddittorio, nell'invito saranno esplicitati, anche sinteticamente, gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'Ufficio". Inoltre poiché la partecipazione del contribuente al procedimento non è obbligatoria, la mancata risposta all'invito dell'Ufficio non è sanzionabile, ferma restando, ovviamente, la potestà dell'Ufficio di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento o di rettifica (cfr. circolare 235/1997).

L'Assonime con la circolare n. 2 del 19 gennaio 1998 ha precisato che debba trattarsi "di uno specifico invito nel quale l'Ufficio manifesta la propria disponibilità alla definizione con adesione delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta ivi indicati. (...) L'invito a comparire rivolto al contribuente (...) assume una specifica connotazione in relazione alla esplicitazione (...) della possibilità che si offre al contribuente di attivare il procedimento di definizione del reddito e della indicazione dei periodi che possono essere definiti con adesione. La predetta indicazione, unitamente all'altra (...) riguardante la specificazione della data e del luogo di comparizione, costituiscono il contenuto minimo perché tale invito possa qualificarsi ai sensi della previsione in commento e integrare, quindi, il presupposto per l'avvio del procedimento di definizione con adesione." Il contribuente deve essere "messo in condizione di poter sostenere il contraddittorio con piena cognizione dei fatti che saranno posti a base dell'accertamento e controdedurre con maggiore efficacia alle argomentazioni del Fisco, anche attraverso l'esibizione di ele-

menti e prove che rendono possibile un diverso giudizio dell'Amministrazione Finanziaria".

Si deve anche considerare, però, che l'attivazione del procedimento<sup>2</sup> non riveste carattere di obbligatorietà, essendo rimessa alla valutazione degli Uffici che devono quindi considerare le loro possibilità operative in tal senso, in special modo con riferimento alla necessità di monitorare adeguatamente per ogni singolo atto e dichiarazione i termini di decadenza dell'azione di accertamento. La Direzione Regionale della Lombardia con circolare n. 21/55300 del 27 giugno 2000 ha inteso invitare gli Uffici a dare massimo impulso all'attività di verifica congiunta con il contribuente a mezzo dell'istituto dell'accertamento con adesione, con specifico riferimento alle posizioni relative alle dichiarazioni fiscali ed iva del contribuente. Tale procedimento è di fatto molto utilizzato in questo periodo dagli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, in relazione alla crescente importanza che stanno assumendo i procedimenti di controllo delle dichiarazioni fiscali attuati a mezzo dei parametri reddituali.

Si deve infine precisare che secondo le istruzioni ministeriali contenute nella circolare n. 235/E del 1997, benché non esista in tal senso una esplicita previsione normativa, la convocazione del contribuente dovrebbe essere notificata in maniera rituale, ossia a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, e ciò al fine di non consentire la riproposizione da parte del contribuente di una eventuale ulteriore istanza di accertamento con adesione all'atto del ricevimento dell'eventuale avviso di accertamento.<sup>3</sup>

##### 5. – *Il Procedimento: avvio del procedimento ad iniziativa del contribuente*

L'articolo 6, D. Lgs. 218/1997, elenca due casi in cui il contribuente possa attuare di sua iniziativa il procedimento di accertamento con adesione. Si tratta innanzitutto del caso in cui (art. 6, comma 1) siano iniziati nei confronti dello stesso contribuente accessi, ispezioni o verifiche ai sensi dell'articolo 33, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, o ai sensi dell'articolo 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In questi casi il contribuente può richiedere all'Ufficio con apposita istanza in carta libera la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione. Stessa richiesta può essere avanzata dal contribuente nei casi in cui allo stesso venga notificato un avviso di accerta-

---

<sup>2</sup> Si veda anche G. Antico, V. Fusconi, "Accertamento con adesione: La proposta dell'Ufficio, la proposta del contribuente", in *Il Fisco*, n. 21/2002, pag. 8122 e seguenti.

<sup>3</sup> Si veda in tal senso anche G. Antico, V. Fusconi, *op. cit.*.

mento o di rettifica non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5. In questo caso la proposizione della domanda di accertamento con adesione da parte del contribuente provoca, a far corso dalla data dell'istanza del contribuente, la sospensione per un periodo di 90 giorni dei termini per l'impugnazione e per il pagamento delle imposte già accertate. Nel caso in cui l'istanza del contribuente venga presentata a seguito di accessi, ispezioni o verifiche e non si addivenga alla definizione con adesione dell'accertamento, il contribuente non potrà più presentare istanza a seguito del ricevimento dell'avviso di accertamento.

Dal momento della proposizione della domanda da parte del contribuente, spetta all'Ufficio l'iniziativa circa l'attivazione o meno dell'istituto dell'accertamento con adesione.

Ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 6, gli uffici entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza del contribuente devono provvedere a fissare anche telefonicamente o telematicamente invito a comparire al contribuente.

E' ormai pacifico in dottrina ed in giurisprudenza che il termine di giorni 15 posto dall'ultimo comma dell'articolo 6) deve intendersi come termine ordinatorio e non come termine perentorio, anche in considerazione del fatto che la norma di legge non stabilisce modalità di convocazione rituali e formali, ma stabilisce che la convocazione del contribuente può essere fatta anche telefonicamente o a mezzo di sistemi telematici.

La dottrina<sup>4</sup> ritiene che seppure il termine stabilito dall'ultimo comma dell'articolo 6, debba essere considerato come un termine di carattere ordinatorio e non perentorio, esista comunque un obbligo e non una mera facoltà da parte dell'Amministrazione Finanziaria di provvedere alla convocazione del contribuente al fine di dare inizio alla procedura di accertamento con adesione.

Rimane però da chiarire se l'inosservanza di tale obbligo a carico dell'Amministrazione Finanziaria possa, in caso di omissione della convocazione da parte degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, riverberarsi sull'atto originario costituito dall'avviso di accertamento o di rettifica fino ad inficiarne la validità.

In questo senso è da segnalare la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa, sezione I, n. 291 del 1° dicembre 2001, depositata il 21 dicembre 2001 che ha sancito che la mancata convocazione del contribuente a seguito della sua istanza di accertamento con adesione, presentata ai sensi dell'articolo 6, comma 2, D. Lgs. 218/1997, comporta l'illegittimità del-

---

<sup>4</sup> Si veda anche A. Dodero, L. Miele, "Come evitare il contenzioso tributario", in *Guida Normativa Il Sole 24 Ore*, n. 8/1997 pag. 29.

l'iscrizione a ruolo nel frattempo notificata, "in quanto i provvedimenti che ne sarebbero a fondamento (avvisi di rettifica) sono privi di effetti in conseguenza del comportamento omissivo dell'Ufficio". In questo caso l'organo giudicante pur ammettendo che il termine di cui all'articolo 6), deve essere inteso di natura ordinatoria e non perentoria, ha affermato l'obbligatorietà<sup>5</sup> per l'Ufficio di completare l'iter procedimentale disegnato dalla legge: per cui una eventuale inadempienza dell'Ufficio in tale adempimento impedirebbe il formarsi della definitività del provvedimento iniziale (avviso di accertamento o di rettifica) e, conseguentemente, renderebbe illegittima la successiva iscrizione a ruolo.

La dottrina ha espresso parere contrario alla decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa. Ritiene infatti Antico che "il comma 4 dell'articolo 6, prevede che l'Ufficio formuli al contribuente l'invito a comparire; al fine di salvaguardare il corretto svolgimento del contraddittorio pur salvaguardando il diritto di difesa, il comma 3 dello stesso articolo introduce un periodo di sospensione di 90 giorni sia dei termini di impugnazione che di inizio della riscossione frazionata in pendenza di giudizio. Si tratta di una sospensione automatica<sup>6</sup>, i cui effetti si verificano a prescindere dal contraddittorio, dal suo esito e dal perfezionamento o meno dell'atto di adesione eventualmente sottoscritto dalle parti<sup>7</sup>. E' del tutto evidente peraltro che il beneficio della sospensione non favorisce l'Ufficio, (...) ma salvaguarda esclusivamente la posizione del contribuente che intenda anteporre alla via giurisdizionale un tentativo di composizione amministrativa, senza l'incombente timore di incorrere nella decadenza dell'impugnativa al decorso dei sessanta giorni; l'eventuale inattività dell'Ufficio non pregiudica il diritto di difesa che sarà esercitato allo spirare del periodo di sospensione; (...) le particolari ed informali modalità di formulazione dell'invito al contraddittorio stabilite dal legislatore (telefonicamente o telematicamente) offrono ulteriore sostegno alla tesi della non obbligatorietà dell'invito al contraddittorio, non potendosi ricondurre gravi effetti di illegittimità/nullità ad adempimenti tutt'altro che rituali e scarsamente probatori".

Ad ulteriore suffragio di quanto esposto, Antico ritiene che anche le norme dello Statuto del Contribuente (articolo 6 e 12 della L. 27 luglio 2000, n.

---

<sup>5</sup> Si veda G. Antico, V. Fusconi, *op. cit.*

<sup>6</sup> In senso favorevole, tra le altre Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, sez. X, presidente Di Luccia, sentenza n. 160 del 10 luglio 2001, in senso favorevole in prassi, circolare ministeriale n. 65/E del 2001; in senso contrario si veda la sentenza n. 308 del 28 settembre 1999, depositata l'11 ottobre 1999, Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sezione VII, con commento contrario di D. Stevanato.

<sup>7</sup> Si veda anche Circolare Ministeriale n. 65/E del 28 giugno 2001.

212), “prevedono cause di nullità dell’atto emesso in mancanza del contraddittorio solo in particolari fattispecie, e precisamente nel caso in cui all’interno di un micro procedimento la norma di legge faccia discendere dalla mancanza del contraddittorio l’inversione dell’onere della prova a favore dell’Amministrazione Finanziaria e nel caso di iscrizione a ruolo emessa a seguito di controllo formale eseguito ai sensi dell’art. 36-ter del D.P.R. 600/1973, senza che il contribuente sia stato invitato a fornire i previsti chiarimenti.”

Anche se esula dal nostro studio l’esame dell’ampiezza del diritto al contraddittorio stabilito dallo Statuto del contribuente, possiamo ritenere che le argomentazioni della dottrina siano complete e sufficienti circa l’impossibilità che la mancata attivazione del contraddittorio da parte dell’Ufficio e su istanza del contribuente possano addirittura inficiare la legittimità e causare la nullità dell’avviso di accertamento.

E’ invece il caso di rilevare che le novità introdotte dallo Statuto del Contribuente dovrebbero trovare adeguata collocazione, come si argomenterà oltre, nell’ambito del procedimento di accertamento con adesione anche al fine di favorire la comprensione di tutti i meccanismi, finora poco approfonditi in dottrina, per il tramite dei quali il contraddittorio tra Ufficio e contribuente conduce alla determinazione di una proposta di maggiori imponibili.

Si noti inoltre che, come chiarito anche dalla circolare 235/E/1997, l’istanza di accertamento con adesione proposta ai sensi dell’articolo 6, comma 1 (istanza presentata dal contribuente a seguito di accessi, ispezioni o verifiche) non comporta l’immediata rinuncia, per il contribuente, ai benefici previsti all’articolo 15, D. Lgs. 218/1997, norma che sancisce, comunque, la possibilità di evitare il contenzioso a mezzo del pagamento, entro i termini di impugnazione, delle imposte dovute e di un quarto delle sanzioni irrogate.

## 6. – *Perfezionamento della definizione*

L’accertamento con adesione è redatto ai sensi dell’articolo 7, D.Lgs. 218/1997 in duplice esemplare ed è 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. A seguito delle modifiche introdotte dall’articolo 10, comma 1, L. 18 ottobre 2001, n. 383 in vigore dal 25 ottobre 2001 è stato introdotto un secondo comma all’articolo 7, secondo cui il contribuente può farsi rappresentare, nel contraddittorio con l’Ufficio, da un procuratore munito di procura speciale ai sensi dell’articolo

63, D.P.R. 600/1973. Il perfezionamento della definizione dell'accertamento con adesione non avviene con la sottoscrizione dell'atto da parte del contribuente, ma con il versamento entro 20 giorni dalla data di stipulazione dell'atto delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata entro lo stesso termine di venti giorni e la presentazione di idonea garanzia per le rate da versare. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o della sola prima rata, il contribuente deve far pervenire all'Ufficio in cui si è incardinato il procedimento, la quietanza o l'attestazione di pagamento.

Nel caso del procedimento per la definizione delle altre imposte dirette la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione per tutti i coobbligati dei termini per l'impugnazione e la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio. La definizione dell'accertamento con adesione avviene poi secondo le stesse regole già descritte in merito alla definizione per le imposte dirette. A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge.

Tra gli altri istituti intesi a limitare le liti fiscali, l'articolo 15, D. Lgs. 218/1997 (analoga norma è contenuta al comma 3, articolo 16, ed al comma 2, articolo 17, D. Lgs. 472/1997), stabilisce, invece, che qualora il contribuente a fronte della notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione, rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione ed a formulare istanza di accertamento con adesione (salvi i casi previsti all'articolo 6, comma 1 – istanza del contribuente a seguito di accessi, ispezioni o verifiche – casi in cui è possibile la presentazione dell'istanza senza perdere i benefici di cui all'art. 15), le sanzioni sono ridotte ad un quarto di quanto dovuto (ma almeno in misura pari ad un quarto del minimo edittale) se il pagamento degli importi contestati avviene entro il termine per la proposizione del ricorso.

Attesa la mancanza di una esplicita previsione normativa, come avviene invece nel caso della conciliazione giudiziale, non sembra ammissibile l'istituto dell'accertamento con adesione di tipo parziale.

Si rileva inoltre che ai sensi dell'articolo 11, quinto comma, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il pagamento della sanzione, anche in seguito a definizione agevolata o per il tramite di accertamento con adesione, comporta l'estinzione di tutte le obbligazioni di soggetti diversi dal contribuente autori di violazioni non commesse con dolo o colpa grave.

Giova infine ricordare che, anche a seguito dell'emanazione dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000), uno degli aspetti più importanti, ed al momento meno formalizzati che conducono alla definizione dell'accertamento con adesione, risulta essere quello dei rapporti Fisco-Contribuente nel corso

di tutto il periodo di instaurazione del contraddittorio tra le parti. In tal senso è intervenuta la circolare ministeriale 65/E del 27 giugno 2001, che ha ribadito l'obbligo di "circostanziata motivazione dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti, i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa, i criteri adottati per la rideeterminazione 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 formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi."

Tali linee guida, seppur non ancora sufficienti a guidare l'intero contraddittorio, tra Fisco e contribuente, chiariscono comunque che il fine ultimo dell'istituto dell'accertamento con adesione è l'assunzione per gli Uffici di nuovi elementi di valutazione che possano condurre alla revisione delle stime effettuate.

#### *7. – I limiti dell'ulteriore azione accertatrice*

L'articolo 2, comma 4, D. Lgs. 218/1997, prevede, a seguito del perfezionamento dell'istituto dell'accertamento con adesione, la possibilità che l'Ufficio svolga una ulteriore azione di accertamento, entro i termini previsti dall'articolo 43 D.P.R. 600/1973 per quanto concerne le imposte sui redditi e dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972 per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, soltanto in alcuni casi tassativamente previsti e di seguito elencati:

- 1) Sopravvenuta 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 (oggi 77.469 euro);
- 2) Nel caso in cui la definizione abbia riguardato accertamenti parziali;
- 3) Nel caso in cui la definizione abbia riguardato i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5, D.P.R. 917/1986 ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- 4) Nel caso in cui l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui al punto precedente, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Ai sensi inoltre dell'articolo 16, D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, qualora successivamente all'accertamento con adesione, 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 ri-

sulti omessa la presentazione, gli Uffici procedono all'accertamento ed alla liquidazione delle imposte dovute e possono integrare, modificare o revocare gli atti già notificati, nonché irrogare o revocare le relative sanzioni.

Alcuni degli aspetti citati meritano ulteriori chiarimenti.

### 7.1. - *Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*

In tema di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, la circolare ministeriale n. 235/E del 8 agosto 1997, stabilisce che “gli elementi devono essere nuovi perché venuti a conoscenza dell'Ufficio solo successivamente all'emanazione del precedente atto impositivo”, si deve altresì trattare di elementi nuovi che non erano conoscibili dall'Amministrazione Finanziaria prima dell'emanazione del precedente atto impositivo.

La circolare ministeriale n. 235/E del 8 agosto 1997, espressamente richiama le precedenti “istruzioni di servizio” n. 7/1496 del 30 aprile 1977, relative alla normativa di cui al Testo Unico delle Imposte sui Redditi dell'anno 1958, secondo cui i fatti sopravvenuti non solo per essere rilevanti devono essere ignoti alla data dell'emanazione del primo atto impositivo, ma non devono neppure essere conoscibili agli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria sulla base delle dichiarazioni dei redditi e di tutti gli altri atti già in possesso degli Uffici.<sup>8</sup> In ordine poi alla determinazione quantitativa oltre la quale è possibile una ulteriore azione accertatrice nel caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, la circolare 235/E/1997, ha precisato che “il limite del 50% va commisurato al reddito definito e non al maggior reddito definito, con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi”<sup>9</sup>.

A parere dello scrivente si deve ritenere che il momento di determinazione della sopravvenuta conoscenza di fatti nuovi deve essere posteriore non al momento dell'emanazione dell'atto di accertamento, ma al momento della notifica dell'atto al contribuente, si ritiene infatti che l'avviso di accertamento sia un atto di tipo recettizio che acquista giuridica esistenza e validità solo quando è portato a legale conoscenza del destinatario, infatti l'atto seppure completo, prima della notifica e senza la notifica non ha alcun valore nei confronti dei terzi.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> In senso conforme in dottrina G. Antico, “Accertamento con adesione: la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”, in *Il Fisco*, n. 19/2002, pag. 7500 e seguenti.

<sup>9</sup> Si veda anche P. Centore, “La definizione per le imposte sui redditi ha effetto anche per l'iva”, in *Corriere Tributario*, n. 31/1997, pag. 2266.

<sup>10</sup> In senso conforme Corte di Cassazione, sezione I, sentenza 11 aprile 1995, n. 4164.

L'accertamento integrativo, inoltre, come disposto anche dalla circolare ministeriale 235/E/1997, è un accertamento nuovo e quindi deve indicare "a pena di nullità, i nuovi elementi"; dal punto di vista formale l'accertamento integrativo deve avere un contenuto completo, non è quindi differente dall'avviso ordinario, e deve sottostare anche alle prescrizioni dell'art. 42, D.P.R. 600/1973 e dell'art. 56, D.P.R. 633/1972.

Alcune pronunce giurisprudenziali appaiono in merito interessanti.

La Commissione Tributaria Centrale, sezione XVI, dec. N. 3565 del 2 novembre 1994 ha sancito quanto segue in merito al requisito della sopravvenuta conoscenza: "l'Ufficio dichiara esplicitamente nel nuovo avviso di accertamento che a premessa di questo atto sta un riesame del contenuto del verbale redatto dalla Guardia di Finanza, sicché ammette esso stesso che non si tratta della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi prevista dalle richiamate norme di legge."

La Corte di Cassazione, sezione I, sentenza n. 4164, citata, ha ritenuto che "il presupposto per l'integrazione o modificazione del precedente avviso, costituito dalla sopravvenienza di notizia di nuovi fatti, va riscontrato con riferimento alla data dell'avviso medesimo, cioè al giorno della notificazione dell'accertamento in rettifica, non alla data anteriore in cui sia stato confezionato e sottoscritto il documento poi estrinsecatosi, con tale notificazione, in atto di rettifica. Il suddetto presupposto, sulla base dei dati acclarati in sede di merito, difetta nella concreta vicenda, in quanto l'avviso integrativo è stato fondato su un rapporto della polizia tributaria inoltrato all'Ufficio circa un mese prima della notificazione dell'avviso oggetto di integrazione, e quindi su fatti pacificamente già conosciuti al tempo di tale originario avviso (coincidente, si ripete, con la data della sua notificazione)."

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione XXXVI, con sentenza n. 176 dell'otto ottobre 1999 ha stabilito che "grava sull'Ufficio l'onere di provare la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (...). Nella fattispecie, la Commissione ha ritenuto che, poiché le fatture erano tutte conosciute ed esaminate, le indagini effettuate e le relative verifiche inviate all'ufficio competente della Guardia di Finanza, gli elementi posti a base dell'accertamento integrativo erano già conosciuti o conoscibili da parte dell'Ufficio, il quale aveva l'onere di provare la novità degli elementi."

## 7.2. - *Accertamento parziale*

Nel caso in cui la definizione abbia riguardato un accertamento parziale, non operano i limiti descritti al punto precedente.

Sono questi i casi in cui si è operato secondo le seguenti tipologie di accertamento:

- 1) Accertamenti in base all'art. 41-*bis*, D.P.R. 600/1973;
- 2) Accertamenti in base all'articolo 54, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- 3) Accertamenti fondati sui parametri di cui alla L. 28 dicembre 1995, n. 549.

Si tratta quindi di tutti i casi in cui la definizione dell'accertamento con adesione non ha riguardato l'intera posizione reddituale del contribuente, non pregiudicando quindi l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice da parte degli Uffici. In questo senso parte della dottrina<sup>11</sup> ha intravisto il rischio che molti degli accertamenti che potranno essere emessi da parte degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, sulla base di processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza, anche a seguito di verifiche generali, potrebbero essere considerati di carattere parziale e, quindi, potrebbero lasciare il contribuente esposto ad ulteriori azioni accertatrici con grave danno anche al fine dell'utilizzo dell'istituto dell'accertamento con adesione.

### *7.3. - Definizione dei redditi di partecipazione in società di persone o associazioni*

In questi casi la definizione dell'accertamento con adesione ha riguardato esclusivamente i redditi da partecipazione in società di persone o associazioni professionali, rimane quindi possibile una ulteriore azione accertatrice che abbia per oggetto i redditi diversi da quelli derivanti dalle partecipazioni in argomento.

### *7.4. - Definizione dei redditi personali del socio*

Si tratta dei casi in cui il socio abbia definito con adesione la propria posizione reddituale, senza che oggetto della definizione sia stato anche il reddito da partecipazione, e quindi viene data la possibilità all'Ufficio di procedere all'ulteriore azione accertatrice, limitatamente al reddito da partecipazione, se viene esercitata l'azione di accertamento nei confronti dell'ente collettivo, dell'associazione o del titolare dell'impresa coniugale.

## *8. - Gli effetti Tributari della definizione dell'accertamento con adesione*

In base a quanto disposto anche dalla circolare ministeriale 235/E/1997,

---

<sup>11</sup> Cfr. G. Antico, "Accertamento con adesione: l'ulteriore azione accertatrice nei casi di accertamenti parziali", in *Il Fisco*, n. 7 del 18 febbraio 2002.

gli effetti tributari della definizione dell'accertamento con adesione possono essere riassunti come segue:

- 1) L'accertamento non è soggetto ad impugnazione da parte del contribuente;
- 2) L'accertamento non è modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio tranne che nelle ipotesi tassativamente previste dal comma 4, dell'articolo 2, in ordine ai presupposti ed ai limiti dell'ulteriore attività di accertamento;
- 3) L'accertamento non rileva ad altri fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella dell'imposta sui redditi;
- 4) Comporta la riduzione delle sanzioni nelle misure sopra esposte;
- 5) Esclude la punibilità di gran parte dei reati tributari.

#### 9. – *Gli effetti Extra Tributari della definizione dell'accertamento con adesione*

Ai sensi del comma 3, dell'articolo 2, D.P.R. 218/1997, la definizione dell'accertamento con adesione esclude “anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (oggi abrogato ad opera dell'articolo 24, comma 1, D. Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507) la punibilità per i reati previsti (...) 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) della medesima legge”.

Relativamente alle ipotesi di reato non punibili, l'Ufficio darà notizia dell'avvenuta adesione all'autorità giudiziaria.

Rimangono invece punibili, secondo la circolare 235/E/1997, anche a seguito dell'accertamento con adesione, i reati più gravi considerati dalla legge penale tributaria, ed in particolare:

- 1) Il mancato versamento, entro il termine previsto per la dichiarazione annuale dei sostituti di imposta, di ritenute per almeno 10 milioni di lire risultanti dalla certificazione rilasciata ai percipienti;
- 2) L'occultamento o la distruzione delle scritture e documenti contabili, nonché tutte le ipotesi di falso e di frode fiscale previste dall'articolo 4, D. L. 429/1982 convertito nella L. 516/1982.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 6, D. Lgs. 218/1997, le disposizioni premiali di cui sopra si applicano, nel caso di successiva definizione di accerta-

mento con adesione, anche in maniera retroattiva e quindi anche ai periodi di imposta definibili in base al precedente D. L. 564/1994.<sup>12</sup>

A seguito dell'emanazione delle nuove norme in tema di sanzioni penali tributarie di cui al D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si deve ritenere che le norme di cui sopra possano essere ricondotte a quanto oggi previsto dall'articolo 13, D.Lgs. 74/2000, che dispone quanto segue:

“Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

A tale fine il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19 comma 1 (principio di specialità della sanzione penale).

Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'art. 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689”.

I cambiamenti introdotti con l'articolo 13, D. Lgs. 74/2000, indicano che il pagamento di imposte e sanzioni amministrative (anche quando non previste per l'applicazione del principio di specialità), non comportano più la non punibilità penale, ma comportano la non applicazione delle pene accessorie previste dall'articolo 12, e la riduzione fino alla metà delle pene previste per i delitti. Tali agevolazioni si applicano, grazie alla normativa introdotta nel 2000, non soltanto ai contribuenti che utilizzano l'istituto dell'accertamento con adesione, ma anche ai contribuenti che utilizzano le procedure conciliative. E' comunque stabilito dall'ultimo comma dell'articolo 13, che la riduzione delle pene per i delitti in esame non può mai comportare la sostituzione della pena detentiva (ad esempio quando inferiore a mesi tre) con le pene pecuniarie.

---

<sup>12</sup> La Corte Costituzionale, presidente Granata, con sentenza n. 452 del 30 dicembre 1998, ha riconosciuto che “la disposizione che estende gli effetti premiali sul piano penale ai soggetti che optino per la definizione concordata dell'accertamento tributario, anche con riferimento ai periodi di imposta per i quali era applicabile la definizione di cui all'art. 3, D.L. 564/1994, va interpretata estensivamente ben prestandosi ad essere riferita a tutte le pendenze rientranti nei suddetti periodi di imposta, indipendentemente dall'essere o meno state definite”. Nello stesso senso si è espresso il Tribunale di Milano con sentenza n. 1475 del 10 maggio 1999, sezione V penale, presidente Serqua. La Corte di Cassazione, sezione III penale, Presidente Tridico, con sentenza n. 1257 del 26 maggio 1998 ha definito “illegittimo il sequestro probatorio di scritture contabili funzionale all'accertamento di frode fiscale riferita ad un periodo di imposta definito con accertamento per adesione”.