

### ***3.6 Posizione del contribuente dopo l'accesso alla procedura. L'alternativa contenziosa***

La fase della procedura disciplinata dall'art. 5-*quater*, lett. b), D.L. 167/1990<sup>57</sup>, che richiama l'invito a comparire previsto per l'accertamento con adesione<sup>58</sup>, colloca il contribuente in una posizione di grave inferiorità rispetto a quella dell'Agenzia, sollevando problemi di ordine anche pratico che non dovrebbero sfuggire a chi, per alimentare i conti pubblici, confida nel successo del programma di emersione, varato con la procedura di collaborazione.

Nel procedimento previsto per l'accertamento con adesione l'invito è preordinato ad un confronto dialettico e paritetico, funzionale alla ricerca di un ragionevole punto d'incontro, fra le posizioni dell'Agenzia e del contribuente, che sarà eventualmente consacrato nell'atto di accertamento con adesione, previsto dall'art. 7, dello stesso decreto e solo implicitamente richiamato dalle norme delle due lettere b). E ne costituisce prova il fatto che tale procedimento gravita appunto sul contraddittorio. La stessa Agenzia afferma che l'accertamento con adesione è stato introdotto con lo scopo di fornire all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente uno *«strumento snello ma, al tempo stesso, garantista, per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria e»* idoneo ad *«incrementare il gettito fiscale e ridurre drasticamente il contenzioso tributario»*<sup>59</sup>. Senonché, mentre nell'accertamento con adesione contribuente ed ufficio sono su un piano di indiscussa parità, sicché il primo è veramente libero di aderire o meno alla proposta del secondo, nella procedura qui in esame le conclusioni sono profondamente diverse. Il contribuente che abbia confessato le proprie responsabilità, dichiarando di aver consumato delitti anche gravi e che non abbia versato *«le somme dovute in base*

---

57 Ed altrettanto può dirsi di quelle previste, per l'emersione nazionale, dalle norme dell'art. 1, comma 3, lett. b., L. 186/2014.

58 Art. 5, co. 1, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

59 Cfr. circ. 8 agosto 1997, n. 235.

*all'invito»*, confidando di far valere nel contraddittorio con l'Agenzia le proprie ragioni, verrà a trovarsi, al momento della redazione dell'atto di adesione, in una posizione di grave inferiorità, preclusiva di ogni libertà di scelta, che lo costringerà ad accettare quello che l'Ufficio ha deciso di proporgli. L'irretrattabilità della confessione, contenuta nella richiesta di accesso alla procedura, rende non evitabili tutte le conseguenze anche penali che possono derivarne, sicché se vuole limitarne i danni, ottenendo la riduzione delle sanzioni amministrative, ma soprattutto l'esclusione della punibilità di quelle penali<sup>60</sup>, il contribuente non avrà altra alternativa che aderire alla proposta dell'Agenzia e firmare l'atto di accertamento per adesione; e dovrà versare le somme ivi indicate entro il ventesimo giorno e quelle relative alle sanzioni entro il sessantesimo giorno dalla notifica dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione. Sempre che le abbia!

Ha pertanto ogni ragione il Direttore dell'Agenzia di affermare che: *«la procedura di autodenuncia prevede il pagamento integrale di tutte le imposte evase unitamente alle sanzioni ad esse collegate e alle sanzioni relative alle eventuali violazioni degli obblighi sul monitoraggio fiscale, come determinate dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge n. 186 del 2014»*. Ed il contribuente pagherà, sempre che sia in grado di farlo; non potendo affatto escludersi che quanto gli verrà proposto superi anche di molto quanto aveva previsto di pagare, o quanto, comunque, sia in grado di pagare.

In astratto nulla impedisce al contribuente che abbia inoltrato richiesta di accesso alla procedura e ritenga eccessiva e/o ingiusta la proposta formulatagli dall'Agenzia, di non aderire all'invito e/o di non

---

60 L'art. 5-quater, co. 3, D.L. 167/1990, prevede che *«entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti indicati al comma 1, lettera b), l'Agenzia delle Entrate comunica all'autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria, per l'utilizzo dell'informazione ai fini di quanto stabilito all'articolo 5-quinquies, comma 1, lettere a) e b)»*.

sottoscrivere l'atto di adesione: l'Agenzia gli notificherà avviso di accertamento ed egli farà valere le proprie ragioni davanti alle commissioni<sup>61</sup>.

Ma, eccezion fatta per casi estremi, peraltro difficilmente immaginabili, è fin troppo evidente che, impugnando l'avviso di accertamento, egli agirà comunque in una prospettiva di sicura, gravosa, soccombenza, avendo già confessato le evasioni consumate ed essendosi già costituito debitore delle imposte e delle sanzioni corrispondenti (quanto meno) agli imponibili indicati nella richiesta di accesso alla procedura. Si tratterà, solo di discutere eventualmente di quanto la somma richiesta dell'ufficio, superi quella che egli aveva previsto di pagare; ed in tale prospettiva l'unico rimedio ragionevole potrebbe essere quello di firmare l'accertamento con adesione, richiamato dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), del D.L. 167/1990<sup>62</sup>, pagando le somme stabilite dalla lettera b), ma rivendicando poi, nelle sedi appropriate, il riesame delle determinazioni dell'Agenzia, ancorché accettate con l'atto di adesione; ma occorre chiedersi, innanzi tutto, se un tale rimedio sia compatibile con la disciplina contenuta nella L. 186/2014, in relazione al richiamo, contenuto nell'art. 5-*quater*, lett. b), al D.lgs. 218/1997. La risposta a questa domanda deve muovere dal raffronto fra le condizioni nelle quali si sviluppano i due procedimenti dell'accertamento con adesione e della collaborazione volontaria, dando già per acquisite le connotazioni comuni o tendenzialmente tali dei due procedimenti: entrambi, infatti, sono rivolti alla generalità dei contribuenti; sono facoltativi e comportano determinazioni individuali. Per poi proseguire con il raffronto delle modalità operative di entrambi e l'identificazione delle norme dell'uno che

---

61 Stabilisce infatti l'art. 5-*quinqies*, co.10, D.L. 167/1990, che: «10. Se il contribuente destinatario dell'invito... o che abbia sottoscritto l'accertamento con adesione... non versa le somme dovute nei termini previsti dall'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera b), la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 del presente articolo. L'Agenzia delle entrate notifica ... un avviso di accertamento ecc.».

62 Che poi è atto previsto dall'art. 7, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

sono richiamate da quelle dell'altro. L'accertamento per adesione, è un istituto ordinario del sistema tributario, strumentale a lubrificarne il funzionamento, giacché preordinato ad accelerare la percezione del prelievo e ridurre il contenzioso. Può essere avviato dall'Agenzia (art. 5), o dal contribuente (art. 6), ma da questi solo a seguito di atti dell'amministrazione finanziaria: quando abbia ricevuto un atto di accertamento, anche parziale, o di rettifica, non preceduto dall'invito a comparire, oppure accessi, ispezioni o verifiche; sicché, in entrambi i casi, l'iniziativa parte in ultima analisi dall'Amministrazione finanziaria e non dal contribuente. Questi pertanto prima di presentarsi all'appuntamento del contraddittorio avrà ricevuto ogni informazione sulla pretesa erariale (periodi di imposta; presupposti d'imposta, violazioni, ecc.), già formulata con l'avviso di accertamento anche parziale, o desumibile dai p.v. di constatazione elevati a seguito di accessi, ispezioni o verifiche. Ciò vuol dire che egli aderirà all'accertamento, quando sarà stato certo di riceverne condizioni più favorevoli di quelle che potrebbero conseguire ad un accertamento ordinario.

L'alternativa che si prospetta al contribuente è dunque costituita da due sacrifici patrimoniali: quello maggiore, che potrebbe essergli imposto in via ordinaria; quello minore che gli viene proposto in via di adesione. E se poi decide di rinunciare all'adesione per imboccare la via del processo lo farà nella ragionata convinzione di esporsi ad un sacrificio economico ancora meno oneroso di quello che avrebbe comportato l'adesione.

Il contribuente esercita pertanto scelte del tutto libere, governate da ragioni di convenienza legittime, fra alternative di esborsi agevolmente confrontabili, anche perché determinate o determinabili, che gli permettono un'appropriata difesa dei propri interessi. Sono scelte che il D.Lgs. 128/2015, sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente<sup>63</sup>, riconosce siccome pienamente legittime, stabilendo che *«resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi*

---

63 D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 pubblicato in Gazzetta Ufficiale 18 agosto 2015, n. 190.

*opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto»*; e, nell'esercitarle, il contribuente non corre nessun rischio che non sia ragionevolmente prevedibile anche nella sua dimensione quantitativa. Il tutto in una situazione di sostanziale uguaglianza rispetto a quella dell'ufficio, avendo entrambi lo stesso grado di conoscenza delle conseguenze che può comportare l'accertamento ordinario, l'accertamento con adesione oppure il contenzioso tributario. La procedura di collaborazione volontaria, invece, è un istituto affatto straordinario, imposto da esigenze anch'esse straordinarie, addirittura collegate all'adempimento di obblighi derivanti da trattati con altri Paesi per contrastare l'evasione fiscale internazionale, consumata soprattutto attraverso l'interessata tolleranza dei paradisi fiscali; e prende avvio esclusivamente dalla decisione del contribuente di rendere piena confessione di tutti gli illeciti consumati in passato. Ma nell'attuale contesto normativo egli non è in grado di prevedere, neppure con ragionevole approssimazione, a quali esborsi andrà incontro; e non a caso la richiesta di accesso alla procedura è stata definita una «*autodenuncia al buio*»<sup>64</sup>. Ma, quand'anche sussistessero le regole per un' appropriata determinazione di tutti i redditi, ivi compresi, ad esempio, quelli da evasione, delle quali si è invece denunciata l'assenza, egli resterebbe comunque esposto all'errore oppure all'inappropriata interpretazione delle norme applicabili da parte dell'Agenzia; cioè agli stessi vizi dai quali, nel procedimento per adesione, può essere affetto qualsiasi altro atto, dello stesso ufficio, dal quale egli invece può sempre difendersi in posizione di sostanziale uguaglianza, per le ragioni prima esposte.

Senonché, questa volta, l'accertamento consegue ad una sua confessione irretrattabile che potrebbe esporlo a conseguenze molto più gravi di quelle, soltanto pecuniarie, alle quali lo esporrebbe la proposta dell'ufficio; sicché non potrà fare altro che prestarle adesione. E si pone pertanto il problema di stabilire se la legge gli appresta una

---

64 Così Loconte, *Audizione*, al Senato, del 25 novembre 2014, (atto 1642).

qualche difesa; più esattamente se egli può rimettere in discussione la determinazione dell'Agenzia alla quale si è conformato, dandole esecuzione.

Le norme dell'art. 5-*quater*, D.L. 167/1990 richiamano, come già rilevato, solo alcune norme del D.Lgs. 218/1997 che disciplinano l'accertamento con adesione; e neppure le più importanti. Richiamano infatti solo quelle dell'invito a comparire; ma non ne richiamano altre e, particolarmente, non richiamano quelle previste dall'art. 2, co. 3, secondo le quali «*l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazioni*».

Considerate le sostanziali diversità fra i due procedimenti, dell'accertamento con adesione e di collaborazione volontaria; fra le condizioni operative e le finalità del primo e quelle del secondo; fra la posizione che il contribuente assume nell'uno e quella che assume nell'altro; fra la libertà che connota l'adesione del contribuente nel primo e la costrizione che connota quella dello stesso contribuente nel secondo; risulta affatto legittima la conclusione che mancherebbero tutti i presupposti per estendere al secondo le norme del primo che non fossero state espressamente richiamate. E poiché non vi sarebbe ragione alcuna per lasciare senza rimedio il vizio dal quale fosse affetta la determinazione dell'accertamento dell'ufficio, nulla deve poter impedire al contribuente di chiedere, ad esempio, il rimborso delle somme che ritiene di aver indebitamente pagato, per poi impugnare il rifiuto espresso o tacito dell'ufficio<sup>65</sup>; oppure di chiedere in via di autotutela, il riesame delle determinazioni contenute nell'atto di accertamento con adesione ed il loro conseguente annullamento<sup>66</sup>, per poi impugnare l'eventuale diniego dell'Agenzia avanti la Commissione tributaria

---

65 Cfr. art. 19, lett. g), D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

66 Cfr. L. 30 novembre 1994, n. 656, e relativo provvedimento di attuazione, emanato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

provinciale<sup>67</sup>. E, non soltanto non è applicabile, per non essere stata richiamata, la norma dell'art. 2, co. 3, secondo cui «*l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazioni*», ma non sussistono altre norme, né principi di qualsiasi genere dai quali desumere la definitività o l'irrevocabilità dell'adesione prestata dal contribuente, oppure la sua rinuncia a rivendicare, nelle forme appropriate, il riesame delle determinazioni alle quali egli abbia aderito. Per contro, considerata la profonda diversità dei due procedimenti (accertamento con adesione e collaborazione volontaria), soprattutto in relazione alla costrizione che nel secondo condiziona il contribuente, nulla deve potersi opporre all'esercizio, da parte di quest'ultimo, delle azioni appropriate per ottenere il riesame delle determinazioni dell'ufficio. La procedura in esame pone il contribuente in evidente stato d'inferiorità rispetto ad una determinazione, che resta pur sempre un atto amministrativo incidente il suo patrimonio, come tale suscettibile di essere affetto dagli stessi vizi dai quali può essere affetto qualsiasi analogo atto dell'amministrazione finanziaria. Sicché, una volta accertato che l'adesione da lui prestata non può considerarsi, né definitiva, né irrevocabile e che non ha comportato nessuna rinuncia, non si vede per quale ragione la tutela che altra volta gli è pienamente accordata, questa volta dovrebbe essergli del tutto negata. Se così fosse sarebbe doveroso verificare se ne derivino, e se sì in quale misura, lesioni al suo diritto di difesa, che possano comportare l'illegittimità delle norme in esame ex art. 24 Cost.

---

67 Le SS.UU. della Corte di Cassazione, hanno deciso (n. 16776/2005) che sussiste la «giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela» (cfr. anche Cass. 9669/2009 e Cassazione, nn. 15451/2010 e 22866/2011).