

DEFINIZIONE DEI PROCESSI VERBALI E TUTELA GIURISDIZIONALE DEL CONTRIBUENTE

SOMMARIO: 1. *Considerazioni generali sulla neo istituita definizione dei processi verbali* – 2. *Gli effetti dell'adesione e della notificazione dell'atto di definizione* – 3. *Il collegamento funzionale tra il verbale di constatazione, l'adesione del contribuente e l'atto di definizione dell'accertamento parziale* – 4. *La tutela giurisdizionale del contribuente* – 5. *Considerazioni conclusive*.

1. *Considerazioni generali sulla neo istituita definizione dei processi verbali*

L'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, recante "*Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*"¹, ha introdotto un peculiare istituto per la definizione delle pendenze tributarie, inserendo un nuovo articolo, il 5-bis per l'appunto, nell'ambito della disciplina dell'accertamento con adesione, dettata, com'è noto, dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Si tratta della "*definizione dei processi verbali di constatazione*", attraverso la quale il contribuente può prestare la propria adesione al contenuto dei verbali redatti dagli organi verificatori all'esito di un controllo fiscale relativo alle imposte dirette e all'IVA, confidando nell'emissione di un avviso di accertamento parziale sostanzialmente basato sui rilievi contenuti nel verbale medesimo².

L'adesione, che deve avere ad oggetto il contenuto integrale del verbale, è efficace solo se ha luogo entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale medesimo mediante "*comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate*"³ ed è sottoscritta dall'interessato o dal suo legale rappresentante. Quando l'istituto entrerà a regime l'Ufficio sarà tenuto a notificare l'atto di accertamento parziale entro 60 giorni dalla comunicazione del contribuente⁴.

Com'è evidente il nuovo istituto, strutturalmente differente dall'accertamento con adesione regolato in via generale dal D.Lgs. n. 218/1997⁵, è essenzialmente rivolto ai soggetti che esercitano un'attività di impresa o di lavoro autonomo; solo gli imprenditori ed i professionisti, infatti, sono tenuti al pagamento dell'IVA⁶ e possono essere assoggettati ad ispezioni e verifiche sull'attività esercitata in seguito ad accessi presso i locali ove esercitano la propria attività⁷, i cui risultati sono esposti nel processo verbale di constatazione di cui all'art. 4 della legge 7 gennaio 1929, n. 4⁸.

Un analogo istituto è stato recentemente introdotto dall'art. 27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, il quale ha previsto la facoltà del contribuente di prestare adesione ai contenuti dell'invito a comparire di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.

2. *Gli effetti dell'adesione e della notificazione dell'atto di definizione*

Secondo quanto dispone l'art. 5-bis, comma 3, del D.Lgs. n. 218/1997, in presenza dell'adesione del contribuente le sanzioni indicate nell'art. 2, comma 5, del decreto citato sono ridotte alla metà – quindi saranno applicabili in misura pari ad 1/8 del minimo – e le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale potranno essere versate in un'unica soluzione oppure in più rate (otto o dodici rate, a seconda che l'importo dovuto sia inferiore ovvero superi la somma di 51.645,69 euro), senza la prestazione di alcuna garanzia da parte del contribuente ma con l'obbligo di corrispondere gli interessi sulle rate successive alla prima.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate dovrà procedere all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme secondo quanto disposto dall'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

L'atto di definizione dell'accertamento parziale perfeziona la fattispecie da cui derivano sia gli effetti premiali (riduzione delle sanzioni), sia quelli obbligatori (obbligo di pagare con le modalità stabilite le somme dovute). L'adesione del contribuente al processo verbale produce invece gli effetti tipici dell'acquiescenza anticipata ad un provvedimento *in itinere*, comportando l'inoppugnabilità del provvedimento stesso da parte dell'autore della dichiarazione e degli atti conseguenti e collegati⁹.

¹ Il decreto legge è stato convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

² In argomento, cfr. M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. trib.*, 2008, 2894 ss.; T. LAMEDICA, *Manovra 2009, Adesione ai processi di constatazione*, in *Corr. trib.*, 2008, 2891 ss.; V. FUSCONI - G. ANTICO, *Adesione ai processi verbali: luci ed ombre*, in *Boll. Trib.*, 2008, 1417, nonché T. MORINA, *Verbali, chiusura differenziata*, in *Il Sole 24 Ore* del 12 settembre 2008, 35.

³ La comunicazione di adesione dovrà essere effettuata con l'impiego del modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate in data 10 settembre 2008, n. 133925, in *Boll. Trib.*, 2008, 1590.

⁴ Per i processi verbali consegnati ai contribuenti entro il 31 dicembre 2008 il termine assegnato all'Ufficio per la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale è stato fissato dall'art. 83, comma 18-ter, del D.L. 112/2008, al 30 giugno 2009.

⁵ In argomento: F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir., Agg.*, vol. II, Milano, 1998, 22 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; e M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

⁶ Si veda l'art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁷ In argomento G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2008, 465 ss.

⁸ Sul verbale di constatazione si rinvia a F. TUNDO - M. FANNI, *Il processo verbale di constatazione*, in AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di F. TUNDO - V. UCKMAR, Piacenza, 2005, 463 ss.

⁹ Così M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1993, 305 ss.

L'esigenza di comunicazione (prevista per l'adesione) e di notificazione (prevista per l'atto di definizione dell'accertamento) vale a qualificare tanto l'adesione del contribuente quanto il provvedimento di definizione dell'accertamento parziale, come atti recettizi¹⁰.

Il perfezionamento della fattispecie, pur nel silenzio della legge, produce effetti anche sul piano penale. Invero, in caso di pagamento totale del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, si rende applicabile la circostanza attenuante ad effetto speciale prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74¹¹. La disposizione citata prevede la diminuzione fino alla metà delle pene detentive (oltre all'inapplicabilità delle pene accessorie), a seguito dell'estinzione dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti per i quali si procede.

Invero, lo stesso Ministero delle finanze ha chiarito che l'attenuante prevista dalla normativa penaltributaria, ora citata, può essere applicata a tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 ed il ravvedimento, nonché a tutte quelle di futura introduzione da parte del legislatore tributario¹².

Dato che la procedura di adesione ai verbali non comporta alcuna rinuncia all'imposizione¹³, l'applicabilità dell'attenuante in parola non trova ostacoli in quel filone giurisprudenziale che esclude *tout court* la rilevanza della stessa attenuante nel caso di accertamento con adesione, poiché la riduzione dell'imponibile conseguita dal contribuente esclude l'integrale estinzione del debito tributario¹⁴.

Tuttavia, la circostanza attenuante *de qua* non sembra applicabile qualora il contribuente si avvalga del pagamento rateale e non abbia ancora estinto il debito alla data di apertura del dibattimento, attesa la mancata previsione di qualunque forma di garanzia patrimoniale a tutela dell'adempimento. Ma a diverse conclusioni si potrebbe pervenire qualora il contribuente, momentaneamente privo dei mezzi per estinguere l'obbligazione garantisca l'integrale adempimento attraverso una garanzia fideiussoria o una polizza cauzionale, dotate della clausola di pagamento a prima richiesta¹⁵, in grado di assicurare all'erario l'immediata percezione delle somme dovute.

Al termine di questa breve rassegna degli effetti prodotti dalla fattispecie della definizione dei processi verbali, sembra evidente che, al di là del *nomen iuris*, a differenza di quanto generalmente previsto per l'accertamento con adesione, l'istituto in esame non determina alcuna "cristallizzazione" dell'imponibile relativo alle imposte ed ai periodi considerati. L'opinione espressa pare confortata sia dal mancato richiamo dell'art. 2, comma 3, sia, soprattutto, dal riferimento della definizione all'accertamento parziale e, cioè, ad un atto destinato, per sua natura ad essere integrato dal competente Ufficio finanziario, anche in mancanza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, richiesti tanto dall'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 218/1997, quanto, più in generale, dagli artt. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹⁶.

3. Il collegamento funzionale tra il verbale di constatazione, l'adesione del contribuente e l'atto di definizione dell'accertamento parziale

L'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997 dispone che, entro i 60 giorni successivi alla comunicazione del contribuente, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate emani l'atto di definizione dell'accertamento parziale con l'indicazione, per ciascun tributo, di ogni elemento su cui la definizione si fonda, nonché gli importi derivanti dalla liquidazione delle imposte dovute e dall'irrogazione delle sanzioni amministrative (l'applicazione e la determinazione della misura di quelle penali sono infatti di competenza del giudice).

Il legislatore sembra aver previsto una sorta di automatismo della definizione finalizzata alla rapida acquisizione di nuove entrate tributarie¹⁷. Questo automatismo rileva sotto diversi profili:

1. evidenzia lo stretto collegamento funzionale¹⁸ che sussiste tra il verbale di constatazione, l'adesione del contribuente e l'atto di definizione dell'accertamento parziale in virtù del quale quest'ultimo, alla stregua del principio dell'affidamento (posto dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e) richiamato dall'art. 83, comma 18, del D.L. n. 112/2008¹⁹, non può che essere fondato "esclusivamente" sui rilievi contenuti nel verbale di constatazione;

2. impone, attesa l'assenza di una qualunque fase dialettica tra il contribuente e l'Ufficio dopo la chiusura del verbale, una puntuale motivazione dell'atto di adesione secondo i principi generali della materia²⁰;

3. contraddistingue la posizione soggettiva del contribuente rispetto alla definizione in termini di situazione giuridica soggettiva differenziata e tutelabile, in caso di diniego, con ricorso al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, lett. h), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546²¹.

Il collegamento funzionale tra verbale, l'adesione e definizione è stato correttamente evidenziato anche dalla citata circolare 55/E/2008, la quale, al par. 5, ha previsto che la definizione debba fondarsi sugli elementi emergenti dalle violazioni sostanziali constatate dai verbalizzanti (eventualmente emendati dagli errori materiali di calcolo). Ciò significa che, ove dal verbale emergano redditi imponibili non dichiarati totalmente o parzialmente, deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, imposte o maggiori imposte non versate, ovvero, con specifico riguardo all'IVA, imposta non dichiarata totalmente o parzialmente, detrazioni in tutto o in parte non spettanti, o IVA non versata, l'atto di definizione dovrà fondarsi "esclusivamente" su questi elementi.

In altri termini l'Ufficio finanziario non potrà ritenersi legittimato a tener conto, nella determinazione delle maggiori imposte, dei maggiori ricavi o compensi desumibili dagli studi di settore²² o dai parametri di coerenza²³ o, ancora, sempre in via presuntiva, da altri elementi in suo possesso ed ignorati dal contribuente al momento dell'adesione. Un comportamento siffatto si porrebbe in contrasto con la stessa funzione della

¹⁰ In argomento E. FERRERO, *Dichiarazione recettizia*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., Vol. V., Torino, 1989, 353 ss.

¹¹ In argomento E. MASTROGIACOMO, *Sub art. 13*, in I. CARACCIOLI - A. GIARDA - A. LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova 2001, 381 ss.

¹² Cfr. circ. 4 agosto 2000, n. 154/E, in *Boll. Trib.*, 2000, 1237.

¹³ Come accade nell'accertamento con adesione, cui la dottrina maggioritaria riconosce la natura di transazione. In tal senso F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, op. cit., 28; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002, 325. *Contra* G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, op. cit., 371 ss., il quale, sebbene nella precedente edizione del Manuale si fosse espresso a favore della natura transattiva dell'accertamento con adesione, sembra ora aderire alla tesi della combinazione dell'atto amministrativo con la dichiarazione di volontà del contribuente.

¹⁴ Cfr. Cass., sez. III pen., 13 maggio 2004, n. 30580, in *Riv. Pen.*, 2005, 1026 ss.

¹⁵ In argomento G.B. PORTALE, *Fideiussione e garantievertrag nella prassi bancaria*, in AA.VV., *Le operazioni bancarie*, Vol. II, Milano, 1978, 1043 ss.

¹⁶ Sulla tendenziale intangibilità dell'accertamento con adesione e sulle possibilità di integrazione per ragioni di giustizia nell'imposizione si veda E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, op. cit., 190 ss.

¹⁷ Così M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, op. cit., 2894.

¹⁸ Sul collegamento funzionale si veda P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, Vol. 2, *Atti e ricorsi*, Milano, 1997, 92 ss.

¹⁹ In argomento G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 101 ss.

²⁰ Non può ritenersi corretto pertanto quanto disposto dall'Agenzia delle entrate nella circolare 17 settembre 2008, n. 55/E, al par. 5, in *Boll. Trib.*, 2008, 1427, secondo cui la motivazione si desume dall'adesione del contribuente.

²¹ Negli stessi termini M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, op. cit., 2894 ss.

²² Artt. 62-bis e 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427). In argomento I. MANZONI, *Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione*, in *Rass. trib.*, 2008, 1243 ss. e A.M. GAFFURI, *Studi di settore e normalità economica*, in *Boll. Trib.*, 2008, 1402 ss.

²³ Art. 10-bis, comma 2, della legge 8 maggio 1998, n. 146, aggiunto dal comma 13 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e D.M. 20 marzo 2007. Sul tema si veda ancora I. MANZONI, *Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione*, op. cit., 1248 ss.

definizione agevolata, oltre che con il principio dell'affidamento di cui all'art. 10 dello *Statuto dei diritti del contribuente*, dato l'insopprimibile collegamento funzionale, appena evidenziato, tra i rilievi contenuti nel verbale, l'adesione del contribuente e l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Qualora infatti l'Agenzia delle entrate volesse valutare la complessiva situazione reddituale del contribuente ed il suo volume d'affari, una volta ricevuto il verbale e poi l'adesione, non potrebbe esimersi dall'emettere l'atto di definizione dell'accertamento parziale sulla base del verbale, dovendo provvedere per il resto attraverso distinti atti di accertamento da adottare successivamente. All'esito di una valutazione di tal genere poi l'Ufficio dovrà notificare al contribuente un avviso "ordinario", a fronte del quale il contribuente potrà fare istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997.

Ciò si desume dalla stessa natura dell'accertamento parziale il quale si distingue tutt'oggi dall'accertamento ordinario per il fatto di fondarsi su segnalazioni o verifiche specifiche e a contenuto limitato, piuttosto che su un istruttoria a tutto campo svolta dall'Amministrazione finanziaria

4. La tutela giurisdizionale del contribuente

Si è già evidenziato che la funzionalizzazione dell'adesione alla chiusura delle pendenze tributarie e al rapido incasso del dovuto, legittima il contribuente ad impugnare l'eventuale diniego di definizione opposto dall'Ufficio. Invero, un diniego siffatto sarebbe inquadrabile tra quelli ostativi alla definizione agevolata di rapporti tributari di cui all'art. 19, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992²⁵. L'ammissibilità del ricorso, pertanto, non trova ostacoli nella predeterminazione normativa degli atti impugnabili dinanzi ai giudici tributari²⁶.

Va precisato, peraltro, che non sarebbe ravvisabile alcun interesse del contribuente a ricorrere²⁷ ove il diniego di definizione fosse la logica conseguenza del riconoscimento da parte dell'Ufficio della totale infondatezza delle "violazioni sostanziali"²⁸ evidenziate nel processo verbale dai funzionari che hanno proceduto alla verifica.

Qualora, invece, l'Ufficio competente provvedesse ad integrare le risultanze del verbale con ulteriori elementi in suo possesso o si avvallesse di metodi induttivi nella determinazione del reddito o del volume d'affari del contribuente e, quindi, emettesse un atto di definizione non del tutto coerente con i rilievi contenuti nel verbale, come dovrebbe tutelarsi il contribuente?

Va evidenziato che il verbale rappresenta solo i fatti imponibili ravvisati dai verificatori e non contiene ancora alcuna determinazione dell'imponibile, delle imposte e delle sanzioni dovute dal contribuente. La procedura di adesione, infatti, non vale a trasformare il verbale in esame in un vero e proprio provvedimento di accertamento²⁹. Il contribuente, dunque, quando aderisce non conosce ancora il contenuto esatto dell'atto di definizione. Non si può escludere, pertanto, che quest'ultimo si discosti, anche notevolmente dalle previsioni dell'obbligato, a causa del travisamento dei fatti, errori di diritto o di calcolo commessi dall'Ufficio impositore.

Inoltre, occorre evidenziare che il contribuente non può in alcun modo interloquire con l'Ufficio nella fase di liquidazione dell'imposta, non essendo prevista dalla legge alcuna forma di contraddittorio, a differenza di ciò che avviene nell'ordinario accertamento con adesione previsto dal D.Lgs. n. 218/1997³⁰.

Escluso ogni diritto di ripensamento del contribuente successivamente alla determinazione della misura dei tributi delle sanzioni³¹, ancorché giudicato auspicabile da qualche autore³², non può negarsi che in taluni casi possa emergere un'esigenza di difesa delle proprie ragioni che non può essere soddisfatta nell'ambito della procedura amministrativa di adesione dettata dall'art. 5-bis. Data l'assenza di contraddittorio non potrebbe ritenersi, pertanto, che i vizi relativi all'errata applicazione da parte dell'Ufficio delle norme sostanziali che regolano l'imposizione divengano del tutto irrilevanti in seguito all'adesione³³.

Orbene, poiché non vi è dubbio che la definizione dell'accertamento parziale è il risultato dell'adesione del contribuente e di un atto amministrativo successivo, sulla base della vecchia concezione dualistica del concordato, inteso come combinazione di un atto amministrativo e di una manifestazione di volontà del contribuente³⁴, pare possibile, sulla scorta di quanto sostenuto in passato da autorevole dottrina³⁵, ammettere che la fattispecie in esame possa risultare affetta da due specifiche tipologie di vizi:

- a) quelli che possono colpire la manifestazione di volontà del privato e, cioè l'errore di fatto o di diritto, la violenza e il dolo;
- b) quelli che possono aver impedito la corretta esplicazione del potere accertativo dell'Agenzia delle entrate e, cioè, l'incompetenza dell'Ufficio e la violazione di legge.

Lasciando da parte l'incompetenza assoluta dell'Ufficio la quale, secondo la dottrina prevalente, dà luogo ad ipotesi di nullità³⁶ o di inesistenza³⁷ dell'atto, non può escludersi che nella determinazione dell'imponibile o dell'imposta l'Ufficio travisi i fatti alla base dell'imposizione (ad esempio, supponendo esistente un fatto non verificatosi o considerando non inerente all'attività d'impresa un certo costo), non applichi correttamente le

²⁴ Così M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, 157 ss.; F. PISTOLESI, *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette: prime considerazioni alla luce delle recenti riforme*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 857 ss. e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 383 ss.

²⁵ Si ritiene impugnabile, infatti, il diniego di accertamento con adesione. Sul punto R. SCHIAVOLIN, *Sub art. 19*, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul contenzioso tributario*, Padova, 2005, 201.

²⁶ Su cui si veda C. GLENDI, *Processo tributario*, in *Enc. giur. Trecc.*, Vol. XXIV, Roma, 2004, 6 (*ad vocem*).

²⁷ Sull'interesse ad agire nel giudizio tributario si vedano F. BATISTONI FERRARA - B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006, 55, i quali sottolineano come l'interesse ad agire sia la situazione giuridica di chi avendo subito la lesione di un proprio diritto, ha la necessità di rivolgersi al giudice per ottenere la tutela giurisdizionale. Tale situazione giuridica risulta sottesa alla legittimazione ad agire ma non coincide con essa.

²⁸ Alla nozione di violazioni sostanziali fa riferimento la già richiamata circolare 17 settembre 2008, n. 55/E, al par. 2.

²⁹ Sulla distinzione (e su rapporti) tra verbale e atto di accertamento si vedano ancora F. TUNDO - M. FANNI, *Il processo verbale di constatazione*, in AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di F. TUNDO - V. UCKMAR, op. cit., 480 ss. Gli Autori sottolineano che il verbale di constatazione è un atto procedimentale e strumentale rispetto all'accertamento. Procedimentale, perché si inserisce nel procedimento di accertamento fiscale destinato a concludersi con l'emanazione di un vero e proprio atto impositivo; strumentale, perché consente di rilevare e raccogliere i dati, i fatti e le notizie che costituiranno il fondamento ed il supporto argomentativo dell'atto di accertamento che conclude la procedura. Secondo la giurisprudenza, del resto, «*il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza non è direttamente impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie, essendo sfornito di atto endoprocedimentale, il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento*». Così Cass., sez. trib., 30 ottobre 2002, n. 15305, in *Boll. Trib.*, 2003, 76.

³⁰ Il contraddittorio è considerato fondamentale nella dinamica concordataria. Così E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, op. cit., 147 ss.

³¹ Ciò risulta dall'espressa previsione legislativa della riscossione coattiva delle somme dovute in base alla definizione. La circ. 17 settembre 2008, n. 55/E, cit., peraltro, aggiunge che il mancato versamento degli importi dovuti deve essere sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

³² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, op. cit., 2894.

³³ Come ritiene E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, op. cit., 205 ss.

³⁴ In tal senso A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, 211.

³⁵ E. ALLORIO - A. PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *N.ss. dig. it.*, Vol III, Torino, 1959, 988 ss.

³⁶ Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, Parte generale, Torino, 2006, 216 ss.

³⁷ E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, op. cit., 208 ss.

norme di diritto (ad esempio in tema di imputazione del reddito o circa la spettanza di deduzioni, detrazioni o agevolazioni fiscali), ovvero commetta errori di calcolo nella liquidazione.

È inoltre ammissibile che il contribuente cada in errore sulla (controversa) natura della definizione o sul suo oggetto e che tale errore sia riconoscibile dall'altro contraente secondo i principi del codice civile che condizionano l'annullabilità del contratto. Infatti, anche qualora si riconosca all'adesione natura di mero atto giuridico (non negoziale), risulteranno ad essa applicabili le disposizioni sull'invalidità dei contratti³⁸. In linea teorica non può essere neppure esclusa la possibilità che si verifichino ipotesi di violenza (più raramente di dolo) ai danni dei contribuenti ai fini dell'adesione, derivanti da comportamenti illeciti, penalmente rilevanti, dei pubblici funzionari.

Ove ricorrano i vizi appena ricordati non può negarsi la sussistenza in capo al contribuente dell'interesse a ricorrere al giudice tributario per ottenere l'annullamento dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, nonostante l'anticipata adesione prestata dal contribuente.

5. Considerazioni conclusive

L'inserimento dell'istituto nell'ambito del D.Lgs. n. 218/1997 porterebbe ad escludere *de plano* ogni ipotesi di impugnabilità della definizione, stante la chiara dizione dell'art. 2, comma 3, del decreto citato. Ma giova ricordare che un'analoga esclusione dell'impugnabilità era prevista dall'art. 34, comma 3, del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 e tuttavia le Sezioni Unite della Corte di Cassazione avevano ritenuto che gli eventuali vizi dell'accertamento potessero essere dedotti dal contribuente «*con azione di impugnativa dell'accertamento concordato, ma illegittimo*»³⁹.

Sulla base di questo autorevole precedente della Suprema Corte si può concludere affermando che l'atto di definizione può essere impugnato mediante la proposizione di un ricorso alla Commissione tributaria competente in tutti i casi in cui risulti affetto da vizi. L'impugnabilità va esclusa⁴⁰, invece, quando il contribuente voglia neutralizzare gli effetti dell'adesione di cui non abbia ponderato adeguatamente il costo economico, atteso che l'istituto ha effetti più vantaggiosi rispetto a quelli derivanti da un'ordinaria procedura d'imposizione attivabile sulla base dei rilievi contenuti nel verbale di constatazione.

L'esigenza di tutela del contribuente può essere anche soddisfatta dalla stessa Amministrazione mediante l'annullamento dell'atto di definizione illegittimo in via di autotutela, secondo quanto disposto dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564⁴¹, e dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37⁴².

Dott. Fabrizio Cerioni

Università di Parma

³⁸ Artt. 1427 c.c. ss. Sull'applicabilità delle norme relative ai vizi negoziali anche ai meri atti giuridici si veda F. SANTORO PASSARELLI, *Atto giuridico*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, 203 ss., spec. 211.

³⁹ Cass., sez. un., 12 maggio 1975, n. 1831, in *Boll. Trib.*, 1975, 1450.

⁴⁰ Manca infatti l'interesse a ricorrere, per la cui definizione si veda la nota 27.

⁴¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656.

⁴² In argomento si veda D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996. Sui limiti della tutela giurisdizionale avverso il diniego di autotutela si veda da ultimo Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, in *Boll. Trib.*, 2007, 1223 ss. con nota di F. CERIONI, *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*, *ivi*, 1224 ss.