

Accertamento con adesione: le recenti indicazioni della Cassazione

di [Antonino Russo](#)

Publicato il 2 Novembre 2020

L'accertamento con adesione è uno strumento sempre più utilizzato nella definizione dei contenziosi tributari. In questo articolo segnaliamo alcune recenti sentenze di Cassazione che trattano l'argomento e segnano importanti principi.

Accertamento con adesione: la normativa

Come si ricorderà, con l'entrata in vigore, avvenuta il 1° agosto 1997, del [D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218](#), veniva fortemente modificato il sistema dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale.

Rispetto all'originario e improvvisato impianto della L. 30 novembre 1994, n. 656 l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale vengono razionalizzati, in ordine ai presupposti di applicabilità ed agli effetti giuridici.

In parte sostituito dall'accertamento con adesione, in attuazione dei principi e dei criteri contenuti nella [comma 120](#), della legge delega n. 662/1996, nasceva con lo scopo, per un verso, 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, per l'altro, *“di incrementare il gettito fiscale e ridurre drasticamente il contenzioso tributario”*.

Al di là di questi buoni propositi, non sono mancati, tuttavia, dubbi e problematiche su diversi aspetti che regolano il procedimento e l'impegno della giurisprudenza nel dirimere le diverse letture applicative proposte dalle parti è stato ed è tuttora, conseguentemente, costante.

Ciò è ancora dimostrato dal fatto che negli ultimi mesi la Corte di Cassazione ha emesso alcuni interessanti responsi in relazione ai limiti oggettivi dell'accertamento con adesione, nonché ai riflessi processuali indiretti sviluppati dalla produzione della relativa istanza e all'inefficacia sul socio dell'intervenuta adesione tra società ed ufficio impositore.

Procedendo con rigoroso ordine cronologico, si riepilogano sinteticamente i tratti fondamentali di tali arresti:

NdR: Sullo stesso argomento segnaliamo...

[Accertamento con adesione: è inesigibile la maggior pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti?](#)

[Accertamento con adesione di società di persone e imputazione ai soci](#)

[Accertamento con adesione: la mancata comparizione non sospende i termini](#)

[L'istanza di adesione sospende i termini di impugnazione](#)

Sentenza n. 9429/2020: istanza di accertamento con adesione formulata dal socio

Con **sentenza n. 9429/2020**, la Corte ha statuito che la prova della proposizione di una **istanza di adesione** formulata dal socio nell'ambito dell'accertamento ad una società di persone comporta una **incompatibilità con l'eccezione di inesistenza della notificazione dell'accertamento** sollevata dal socio nella lite sulla cartella di pagamento generatasi nei suoi confronti proprio in conseguenza dell'accertamento alla società di persone e relativi soci.

Il caso che ha investito il Collegio di ultima istanza ha riguardato il ricorso di un socio accomandante successivo alla cartella esattoriale emessa a seguito dell'accertamento nei confronti della società di appartenenza e, tra le varie contestazioni mosse dall'interessato, era stata rappresentata l'inesistenza giuridica della notifica dell'avviso di accertamento costituente atto presupposto della cartella esattoriale.

Tale motivo di ricorso non ha incontrato il successo sperato; è stato, infatti, sottolineato che la proposizione di una istanza di accertamento di adesione – ex art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997 – a riguardo del prodromico avviso di accertamento denuncia la piena consapevolezza dell'oggetto della pretesa fiscale da parte del contribuente.

Detta consapevolezza della pretesa fiscale (sin dalla notificazione dell'avviso di accertamento), probabilmente dedotta dall'ufficio innanzi ai precedenti Collegi di merito e poi solo avallata dalla Corte, appare legata al sistema delle presunzioni semplici, rimesse alla discrezionalità del giudice e che consentono in effetti di ricavare un fatto ignoto da uno noto sulla base di un giudizio di normalità.

Dal punto di vista processuale, tale contesto ha evidenziato una via d'uscita che la parte interessata può invocare, nei confronti di eccezioni (o controdifese) talvolta meramente dilatorie della controparte, richiedendo al giudice di prendere atto della presenza, agli atti del processo, di una prova inconfutabile del destinatario di aver reagito ad un atto effettivamente notificatogli, il che può avvenire solo dal compimento di un atto successivo di una sequenza procedimentale modellata *ex lege*.

Sentenza n. 18397/2020: l'avviso di liquidazione imposte

Il secondo arresto di interesse è rinvenibile nella **sentenza n. 18397/2020**.

Ivi è stato indicato che l' **avviso di liquidazione delle imposte da dichiarazione, di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973**, non è un atto impositivo ma di mera riscossione e, pertanto, non può costituire oggetto di una istanza di adesione, ex art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997.

Conseguentemente, non operando la sospensione di novanta giorni correlata alla presentazione di tale richiesta, deve dichiararsi la tardività del ricorso notificato in data successiva al termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso emesso a conclusione di tale procedimento di liquidazione.

Il Collegio di piazza Cavour ha, in effetti, ritenuto inapplicabile detta sospensione per la semplice ragione che, in specie, la procedura di deflazione non deve essere considerata prefigurabile quando l'atto in questione è uno di quelli che si formano a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, effettuata ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Tale tipo di liquidazione, secondo quanto ha sottolineato la Corte, non può essere ritenuta rientrante tra quelle di accertamento e rettifica, cui fanno riferimento l'art. 1 del D.Lgs. n. 218/1997 e, più specificamente, l'art. 6, comma 2, dello stesso decreto.

Rileva, ai fini del descritto esito e sempre secondo quanto espresso in sentenza - la circostanza che attraverso tal tipo di atti il competente Ufficio periferico della Agenzia delle entrate non rilascia alcuna diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, né una vera e propria valutazione o stima degli stessi, né lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'anagrafe tributaria.^[1]

Sulla sospensione dei termini nell'accertamento con adesione puoi leggere: ["Accertamento con adesione: è possibile accedere alla sospensione?"](#)

Sentenza n. 20200/2020: la riqualificazione del reddito da partecipazione

Con la **sent. n. 20200/2020**, la Cassazione ha ritenuto infondata (oltre che inammissibile) l'istanza di autotutela rivolta dal socio all'Ufficio per la riquantificazione del reddito di partecipazione in una misura coerente con l'atto di adesione extra-giudiziale sottoscritto tra società (in persona del legale rappresentante) ed Ufficio stesso.

Nei fatti era accaduto che - intervenuto l'accertamento con adesione tra società e competente Ufficio - quest'ultimo aveva notificato al socio (rimasto poi silente) l'atto sul maggior reddito di partecipazione ancorato alla pretesa originaria.

La quiescenza del socio, al momento di tale notifica, veniva rimossa solo successivamente quando questi tentava di porre rimedio con la proposizione di una istanza di autotutela, il cui diniego diveniva oggetto della successiva lite, conclusasi innanzi il giudice di ultima istanza.

La Cassazione, come anticipato, ha preliminarmente richiamato la pregressa giurisprudenza sul tema del diniego di autotutela, rammentando che il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181/2017).

Successivamente il collegio di piazza Cavour ha affrontato l'aspetto della **rilevanza (o meno) dell'adesione "societaria" sul reddito di partecipazione del socio**, concludendo per la soluzione negativa.

A tal riguardo le motivazioni rese hanno fatto leva sulla circostanza che, secondo il pregresso indirizzo di legittimità (Cass. n. 27895/2018), è il carattere pregiudicante della sentenza passata in giudicato a collegare ai soci (spiegando effetti anche nei confronti degli stessi) l'annullamento per motivi attinenti al merito della pretesa tributaria dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società; analogamente, la Corte ha richiamato, a suffragio del responso reso nei confronti della società di persone, la circostanza che anche il giudicato (sfavorevole all'Amministrazione finanziaria) che viene a formarsi nei giudizi tra Uffici dell'Agenzia delle entrate e società di capitali a ristretta base sociale, è utile a rimuovere il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio (Cass. n. 24793/2015).

Ordinanza n. 20864/2020: l'atto di irrogazione delle sanzioni

L' **ordinanza della Suprema Corte n. 20864/2020**, invece, ha segnato l'apertura di un **contrasto in giurisprudenza** sull'effetto sospensivo (o meno) dell'istanza di adesione sull' **atto di irrogazione delle sanzioni**, manifestato separatamente da quello dell'accertamento, secondo quanto disposto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 in relazione a tutti i tributi (Cass. n. 20938/2013), con la previsione, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, della notifica al trasgressore ed agli eventuali coobbligati, dell'atto di contestazione, da parte dell'Ufficio o dell'ente competente, laddove la sanzione non sia irrogata contestualmente all'avviso di accertamento (art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997).

Va annotato che il dibattito sopravvive in ordine a liti pregresse, visto che - allo stato - l'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997, post D.L. n. 98/2011, impone di irrogare le sanzioni collegate al tributo unitamente all'accertamento.

Nel giudizio incardinato, la Corte ha affrontato la problematica sollevata dall'Ufficio pervenendo, con la decisione accennata, alla soluzione negativa, quindi ritenendo non sospeso il termine di impugnazione in relazione all'atto di contestazione della sanzioni e per effetto della proposizione di una istanza di adesione ad esso connessa.

Le premesse di tale esito sono sorte dall'osservazione sulla autonomia e sulla non sovrapponibilità tra il procedimento per irrogazione delle sanzioni e quello di accertamento del tributo poiché del tutto autonomi (Cass. n. 17529/2012) e differenti tra loro, come testimoniato dalla circostanza che il primo non postula affatto la definitività del secondo (Cass. n. 20938/2013).

Ad avviso del collegio di ultima istanza, depone a favore di tale autonomia anche il fatto che il procedimento di irrogazione e definizione delle sanzioni è regolato esclusivamente dagli artt. 16-18 del D.Lgs. n. 472/1997 e quindi si trova fuori dal perimetro applicativo dell'istituto dell'accertamento con adesione[2], previsto dal D.Lgs. n. 218/1997 unicamente per gli avvisi di accertamento e per gli avvisi di rettifica (Cass. n. 12748/2018).

Sentenza n. 18377/2015

Differente fu invece la conclusione della Corte, distinta con la sentenza n. 18377/2015.

A differenza di quanto indicato nell'ordinanza qui brevemente commentata, secondo l'espressione rilasciata dal richiamato responso del 2015, l'impedimento della decorrenza del termine di impugnazione (ex art. 21, D.Lgs. n. 546/1992) anche del provvedimento sanzionatorio sortisce anche dalla proposizione di un'unica istanza di adesione, da ritenersi (pertanto) pienamente idonea ad assolvere contestualmente, tanto la funzione di atto di iniziativa - ai sensi del D.Lgs. n. 218/1997, art. 6, comma 1 e 2, - del procedimento di accertamento con adesione, quanto la funzione di atto di "*deduzioni difensive*" di cui al D.Lgs. n. 472/1997, art. 16, comma 4.

Con il citato provvedimento più risalente, la stessa Corte non aveva tardato a sottolineare come l'indirizzo emesso non costituisse una novità nel panorama giurisprudenziale di legittimità, avendo già quest'ultimo affermato la relazione di pregiudizialità necessaria corrente tra l'accertamento della obbligazione d'imposta e la fattispecie illecita abbinabile alla imposta evasa, ricorrendo però l'obbligo al giudice di verificare in concreto detta interdipendenza, poiché il nesso di pregiudizialità tra debito d'imposta ed illecito finanziario non sussiste in assoluto, ma soltanto nel caso in cui la condotta illecita venga a riflettersi direttamente e dunque ad essere strumentale all'inadempimento della obbligazione tributaria, secondo una casistica che - ad esempio - si verifica in ogni caso di violazioni c.d. sostanziali.

NOTE

[1] E' stata richiamata Cass., SS.UU., n. 17758/2016 e, in relazione all'omologo art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, tra le altre Cassazione n. 29978/2019.

[2] Per le sanzioni non collegate al tributo, è pacifico che la domanda di adesione invece non possa svolgere alcun effetto.

Sull'accertamento con adesione puoi approfondire nei seguenti articoli:

[Accertamento con adesione e sospensione dei termini: attenzione alle trappole](#)

[Regole e termini dell'accertamento con adesione](#)

[Accertamento con adesione: cause di non punibilità](#)

A cura di Antonino Russo

Lunedì 2 novembre 2020