
Istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 13 Maggio 2011

analizziamo come calcolare esattamente i termini per la proposizione del ricorso dopo un accertamento con adesione che non produce accordo

La C.T.P. di Milano, con ordinanza n. 381 del 24/05/2010, ha posto la questione di legittimità costituzionale sulle norme che concedono la sospensione dei termini per ricorrere ai contribuenti che – dopo la notifica dell’avviso di accertamento - presentano istanza di adesione ai sensi dell’art. 6, c. 3 (imposte dirette ed IVA) e dell’art. 12, c. 2 (altre imposte indirette), del d.lgs. n. 218/1997.

L’interessante problematica – che è stata discussa dalla Corte Costituzionale nella Camera di Consiglio del 23 marzo scorso e sulla quale si attende l’autorevole responso - riguarda la paventata illegittimità delle citate norme per “*manifesta irragionevolezza*” e, quindi, per violazione dell’art. 3, c. 1, della Costituzione in quanto consentirebbero – a parere dei giudici remittenti - “*di usufruire della sospensione del termine per impugnare un avviso di accertamento, pur dopo la formalizzazione del mancato accordo e dell’abbandono del relativo procedimento*”.

I fatti di causa prendono le mosse dalla notifica di cinque avvisi di accertamento con i quali l’ufficio aveva accertato maggiori redditi in capo al *de cuius*. Avverso tali atti, gli eredi presentavano istanza di accertamento con adesione al competente ufficio tributario, anche se – in pratica – con essa veniva richiesto il totale annullamento in autotutela degli atti impositivi, dei quali si affermava la totale illegittimità ed infondatezza.

Il procedimento concordatario si instaurava regolarmente, ma veniva da subito abbandonato perché, come risulta dal relativo verbale di contraddittorio, le parti concordavano nel concluderlo con esito negativo. I ricorsi venivano successivamente presentati utilizzando interamente il periodo di sospensione dei termini, senza tenere conto dell’esito negativo del contraddittorio.

Il Collegio giudicante ha ritenuto che l’esame di merito dei ricorsi debba essere preceduto dalla soluzione di una questione di legittimità costituzionale che investe la tempestività degli stessi e, pertanto, ha investito della questione la Corte Costituzionale.

Com’è noto, la presentazione dell’istanza di adesione successivamente alla notifica di un atto impositivo – fra l’altro - sospende per 90 giorni i termini di impugnazione dell’atto ed a tale periodo si aggiunge la sospensione feriale (dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno), prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742¹.

Si tratta, in effetti, di una vera e propria **moratoria fiscale** che deve dar modo all’ufficio ed al contribuente di valutare, con la dovuta attenzione, il contenuto dell’atto di accertamento e le rispettive ragioni, nonché di instaurare il

contraddittorio senza il timore di incorrere in decadenze.

Inoltre, come chiarisce la circ. 65/E/2001 (peraltro citata dalla stessa C.T.P. Milano), *“la negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere previsto dal comma 3 dello stesso art. 6. Tale norma assegna, infatti, alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per novanta giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'ufficio, non prevedendo alcuna causa di decadenza dalla sospensione stessa”*. L'intervento di prassi puntualizza che la disposizione in esame non correla in alcun modo il periodo di sospensione all'eventuale anticipato esito negativo dell'istanza di adesione e, pertanto, *“sia sul piano testuale che di ricostruzione logico-sistematica non è fondatamente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge in novanta giorni”*.

Per la verità, l'assunto fatto proprio dai giudici di Milano non ha carattere di novità, essendo stato applicato in precedenza dalla C.T.P. di Treviso (sent. n. 308 del 28 settembre 1999), la quale aveva ritenuto che, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione ex art. 6, c. 2, del d.lgs. 218/1997, il termine di proposizione del ricorso non resta sospeso per tutti i 90 giorni previsti dalla norma, ma ricomincia a decorrere una volta conclusosi negativamente il procedimento con adesione.

Parte minoritaria della dottrina², commentando la sentenza di Treviso, aveva ritenuto che, nel caso in cui il procedimento concordatario si concluda negativamente, vengano meno anche gli effetti sospensivi, con decorrenza dalla sottoscrizione del processo verbale di contraddittorio nel quale le parti danno atto del mancato raggiungimento di un accordo.

Invece, il diverso orientamento dell'amministrazione finanziaria contenuto nella circ. 65/2001 ha poi trovato il sostegno della giurisprudenza di legittimità che, con la sent. n. 15171 del 12 maggio 2006 (dep. il 30 giugno 2006), ha precisato che – nel caso in esame - oggetto del contendere è la spettanza del beneficio, indipendentemente dalla anticipata conclusione del procedimento di adesione, anche nei casi in cui il contraddittorio si sia concluso con esito negativo. Il massimo giudice di legittimità, sul punto, ha ritenuto che *“Non può inferirsi dalla chiusura del procedimento di adesione al concordato prima della decorrenza dei novanta giorni di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997, la rinuncia dei contribuenti ad avvalersi della sospensione dei termini concessa a coloro che si avvalgono della procedura del concordato per adesione”*, con ciò confermando le conclusioni cui, nel 2001, era già pervenuta l'Agenzia delle Entrate, seppure con diverse motivazioni.

L'interpretazione della C.T.P. di Treviso ed oggi la questione di legittimità costituzionale avanzata dalla C.T.P. Milano tendono entrambe a negare la volontà del legislatore di voler concedere una proroga **generalizzata** di 90 giorni, indipendentemente dalla effettiva instaurazione del procedimento di adesione e/o dalla sua chiusura anticipata. Per cui, una volta conclusosi (negativamente) il procedimento (ma anche nel caso in cui esso non si instauri per volontà del contribuente), si viene a negare la persistenza della sospensione del termine di impugnativa che quindi, riprende a decorrere dalla data del contraddittorio negativo.

Tale interpretazione non convince: aderire a questa tesi, infatti, significa ignorare il significato processual-civilistico dell'istituto della sospensione che *“... spiega i suoi effetti per tutto il periodo per il quale gioca la causa giustificativa dell'inerzia, ma non toglie valore al periodo eventualmente già trascorso (...) che non perde la sua efficacia, ma si somma con il periodo successivo”*³.

La Corte di Cassazione, oggi, richiamandosi a sua precedente giurisprudenza (n. 1325/1975; n. 2463/1975; n. 3881/1975; n. 3247/1977) ci ricorda che l'obbligazione tributaria non è regolata dalla volontà del contribuente anche

quando – come nel procedimento di adesione – questi abbia accettato il *quantum debeatur*, e, quindi, riconosca di essere tenuto al pagamento di un tributo. Ben diversamente, “*la rinuncia all’an debeatur, anche in termini di rinuncia ad avvalersi di un più ampio termine di impugnazione previsto per un dato tipo di rapporti tributari, deve essere espressa o risultare in termini assolutamente in equivoci*”. E’ del tutto evidente, quindi, che il beneficio di cui all’art. 6, c. 3, del D.Lgs. n. 218/1997 spetta a prescindere dall’esito del contraddittorio e dell’eventuale perfezionamento o meno dell’adesione, qualificandosi inequivocamente come sospensione automatica.

D’altro canto, il dubbio che sembra attanagliare la CTP Milano riguardo al fatto che “*i contribuenti o gli evasori 'ben consigliati' possono usufruire – senza alcuna razionale giustificazione e senza alcun rischio – di termini maggiori per ricorrere rispetto a quelli concessi ai contribuenti più 'corretti'*”, come pure l’ulteriore osservazione che “*senza un intervento correttivo le istanze di accertamento con adesione diventeranno la regola ed il termine per ricorrere, di fatto, passerà da sessanta a centocinquanta giorni*”, era già stato fatto proprio da attenta dottrina⁴ all’indomani della modifica operata sull’art. 17 del d.lgs. 472/1997 ad opera dell’art. 2 del D.Lgs. 99/2000. La nuova disposizione, opportunamente integrata con la disciplina sanzionatoria contenuta nel D.Lgs. 472/1997, ha sostituito il termine perentorio dei 60 giorni per il pagamento delle sanzioni con il termine più lungo previsto per la proposizione del ricorso e tale termine, con il correlativo beneficio, risulta applicabile **indipendentemente dalla presentazione o meno dell’istanza di adesione**: in pratica il contribuente, nel termine concesso per la presentazione del ricorso, ha comunque diritto a definire in via agevolata l’aspetto sanzionatorio dell’accertamento, ferma restando la possibilità di instaurare il procedimento di adesione, il cui eventuale esito negativo non preclude il mantenimento del beneficio in parola.

Il predetto intervento normativo – finalizzato a rendere omogenei i termini di definizione previsti dall’art. 15 del D.Lgs. 218/1997 e dall’art. 17 del D.Lgs. 472/1997 e ad estendere alla definizione delle sanzioni la sospensione dei termini feriali (1° agosto-15 settembre) prevista dalla legge n. 742/1969⁵ - ha avuto un effetto importante nel procedimento di adesione, rendendo possibile la c.d. “*adesione in conferma*”, prima ammissibile solo a seguito di istanza prodotta ai sensi dell’art. 6, c. 1, del D.Lgs. 218/1997, ma anche consentendo la presentazione di istanze di adesione con intento meramente *dilatorio*, finalizzate esclusivamente a beneficiare della sospensione dei termini per ricorrere.

In tali casi, i maggiori termini concessi ad entrambe le parti del rapporto tributario potrebbero essere utilizzati per meglio valutare la pretesa impositiva contenuta nell’avviso di accertamento notificato, in modo da delinearne la concreta fondatezza in ragione delle ulteriori argomentazioni fornite dal contribuente nel corso del contraddittorio, sì da anticipare in sede amministrativa le eventuali eccezioni che saranno proposte nel ricorso giurisdizionale.

Analogo effetto deterrente ed indirettamente confermativo della pretesa erariale l’ufficio lo otterrà dalla eventuale inottemperanza della parte all’invito al contraddittorio, evidenziando opportunamente tale circostanza in sede di costituzione in giudizio, in modo che la mancata partecipazione del contribuente al riesame dell’atto impositivo – dopo una sua esplicita richiesta in tal senso - possa essere oggetto di valutazione da parte del giudice tributario, anche in relazione alla eventuale condanna alle spese di lite.

13 maggio 2011

Valeria Fusconi

1 La circ. 159/1999 precisa che tale periodo rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'art.1 del d. lgs. 218/1997, dal momento che i due periodi di sospensione in argomento assolvono a diverse finalità: quello feriale è collegato al periodo in cui ricadono i termini processuali, mentre quello dei 90 giorni è connesso, invece, ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di concordato. e tali distinti periodi di sospensione non possono che applicarsi cumulativamente, così che il periodo di sospensione feriale opera ogni qual volta il periodo di sospensione di 90 giorni venga a ricadere, come termine iniziale o come termine finale, nell'arco temporale che va dal 1 agosto al 15 settembre, come anche nell'ipotesi in cui il periodo feriale sia ricompreso nel periodo dei 90 giorni.

2 Cfr. C.T.P. di Treviso, sez.VII, sent. n. 308 del 28 settembre 1999 e la nota a detta sentenza di STEVANATO, *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in "Rassegna Tributaria", n. 2/2000, pag. 649.

3 Cfr. TORRENTE-SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1995, pag. 137.

4 Cfr. ANTICO, *Presentazione dell'istanza per l'accertamento con adesione: riflessi sui termini degli altri istituti definitivi o di contestazione delle pretese del Fisco*, in "Finanza&Fisco", n. 42/2007, pag.3549.

5 Cfr. circolare n. 138 del 5 luglio 2000, § 2.3.