
Adesione nulla senza la garanzia

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 3 Agosto 2012

Analisi delle problematiche derivanti dalla necessità di garantire al Fisco le somme dovute in base a procedure di accertamento con adesione.

L'accertamento con adesione non acquista efficacia se il contribuente - che ha scelto la rateazione delle somme dovute - insieme al pagamento della prima rata non presta anche la garanzia del suo debito, come richiesto dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997, nel testo applicabile prima delle modificazioni operate dal D.L. n. 98/20111.

Così ha deciso la Corte di Cassazione con la sentenza n. 8628 del 30 maggio scorso, manifestando un rigore formale assolutamente rispettoso della norma sulla quale, di recente, è invece intervenuto il Legislatore.

I fatti di causa riguardano un procedimento di adesione, definito con un accordo che prevedeva il pagamento del debito in 8 rate trimestrali. Il contribuente versava la prima rata, senza prestare la (allora) prevista garanzia.

L'ufficio, quindi, provvedeva ad iscrivere a ruolo le maggiori imposte originariamente accertate (senza tenere conto dell'accordo transattivo) ed a notificare le relative cartelle di pagamento, impugnate dal contribuente che - nel frattempo - versava integralmente ed anticipatamente tutto quanto dovuto, saldando interamente il proprio debito fiscale. Il ricorso è stato accolto sia in primo che nel secondo grado di giudizio, avendo il giudice del riesame assimilato la fattispecie a quella del pagamento effettuato in unica soluzione, ritenendo che

“la mancata prestazione della garanzia rende inefficace l'adesione solo nel caso, non ricorrente nella specie, di mancato pagamento delle rate stesse”.

Ricorre per Cassazione l'Agenzia delle entrate, deducendo violazione e/o falsa applicazione degli artt. 8 e 9 del d. lgs. n. 218/1997, nella versione applicabile *ratione temporis*, per avere ritenuto efficace l'atto di adesione, nonostante l'omessa presentazione della garanzia richiesta dalla legge.

La correttezza del procedimento seguito dall'Agenzia è stata acclarata dal pronunciamento del giudice di legittimità, sulla base della letteralità della norma che si è ritenuta violata (art. 8, cc. 1 e 2 e art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997).

Non è fuor di luogo ricordare, infatti, che- per effetto del combinato disposto degli artt. 8 e 9 del D.lgs. n. 218/1997 - condizione di efficacia per il perfezionamento dell'adesione è il versamento di quanto concordato (imposta, sanzioni ed interessi), da eseguirsi entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto ovvero, nel caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata negli stessi venti giorni, unitamente alla prestazione della garanzia ("La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia previsti dall'art. 8, comma 2").

Non può sfuggire l'importanza che il legislatore riconnette al tempestivo e regolare versamento degli importi concordati, al punto che eventuali irregolarità nei versamenti e conseguenti effetti sull'efficacia o meno dell'adesione sono state oggetto di precisi chiarimenti, impartiti con la circ. n. 65/E/2001. In particolare, l'intervento di prassi ha così schematizzato le irregolarità che si possono riscontrare nel procedimento transattivo:

- omesso, tardivo o carente versamento;
- omesso, tardivo o carente versamento della prima rata ed eventuale tardiva presentazione della garanzia;
- regolare versamento della prima rata, ma tardiva presentazione della garanzia.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver preliminarmente precisato che, nelle ipotesi sopra delineate, si può ritenere l'adesione non perfezionata, tuttavia opera un corretto distinguo fra: a) comportamenti totalmente omissivi, ovvero gravemente carenti nei versamenti; b) casi di lievi irregolarità e/o tardività.

Nella prima e più grave ipotesi, l'ufficio prenderà atto dell'inefficacia dell'atto di adesione sottoscritto e, poiché questo non costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme risultanti dall'atto stesso, farà rivivere l'avviso di accertamento notificato, con i relativi originari imponibili.

Diversamente, nei casi di lieve carenza e/o tardività dei versamenti eseguiti, di intempestività nella presentazione della garanzia, nonché in presenza di valide giustificazioni anche per i casi più gravi, l'ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico al perfezionamento

dell'adesione e, quindi, alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto.

A mero titolo esemplificativo, la circolare n. 65/2001 indica alcune ipotesi nelle quali non è ravvisabile l'interesse pubblico al perfezionamento dell'atto di adesione e precisamente:

- quando l'accertamento notificato, oggetto del procedimento di adesione, sia ormai divenuto definitivo per scadenza dei termini per ricorrere;
- quando l'accertamento notificato, oggetto di adesione, sia stato impugnato dal contribuente;
- quando sia sopravvenuta la conoscenza di nuovi elementi, in forza dei quali è possibile accertare maggiori imponibili ovvero maggiori imposte rispetto a quelli determinati nell'atto di adesione sottoscritto.

Invece, può ravvisarsi interesse pubblico a conferire validità all'atto di adesione nelle seguenti fattispecie :

- accertamento notificato e non impugnato per il quale, al momento della constatata irregolarità, residuano i termini per ricorrere, al fine di evitare un prevedibile contenzioso in relazione ad un avviso di accertamento "i cui elementi costitutivi sono già stati oggetto di diversa valutazione da parte dello stesso ufficio in sede di adesione";
- procedimento con adesione su iniziativa dell'ufficio o del contribuente (art. 5 ovvero art. 6, c. 1, del D.Lgs. n.218/1997), in quanto, in questi casi, l'ufficio dovrebbe notificare l'avviso di accertamento sulla base di quanto già 'concordato', con l'aggravio della riscossione posticipata .

Riscontrato l'interesse dell'amministrazione al perfezionamento dell'adesione e verificati i termini di decadenza dell'azione accertatrice, gli uffici inviteranno il contribuente a perfezionare l'adesione sanando gli aspetti di riscontrata carenza, entro un breve termine (non superiore a venti giorni) appositamente assegnato. Nei casi in cui l'irregolarità riguardi l'omesso, tardivo e insufficiente versamento delle imposte dovute, il contribuente dovrà corrispondere gli interessi legali, calcolati per ²dietimi, a decorrere dal primo giorno successivo alla scadenza originaria.

Ciò posto, va comunque ricordato che, sul tema del pagamento rateale non seguito dalla presentazione della garanzia, la Corte di Cassazione aveva già avuto modo di intervenire (sentenza n. 26681 del 18/12/2009), precisando – anche allora - che il concordato con adesione si perfeziona soltanto con il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia e che, quindi, nel caso in cui essi difettino, la procedura non si perfeziona, lasciando permanere nella sua integrità la pretesa tributaria originaria (per il recupero della quale, nei fatti di causa, l'ufficio aveva notificato la relativa cartella esattoriale), a nulla valendo la sottoscrizione dell'accordo da parte del contribuente. I giudici di Piazza Cavour hanno precisato, infatti che “la lettera della legge chiarisce esplicitamente come il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscano affatto una semplice modalità di esecuzione della procedura, ma rappresentino invece il presupposto fondamentale ed imprescindibile della sua efficacia”. Con la conseguenza ulteriore che “riprende efficacia il precedente atto impositivo i cui effetti erano sospesi nelle more del perfezionamento della procedura”.

Con le medesime motivazioni, il giudice di legittimità insiste sul rigoroso rispetto del dettato normativo, ricordando che “in base al sistema normativo in esame, la conciliazione produce i suoi effetti nei riguardi del rapporto giuridico tributario solo con la sua perfezione che, in caso di pagamento rateale, presuppone che i futuri versamenti siano assicurati (mediante prestazione della garanzia) e non rimessi alla mera diligenza del debitore”.

3 agosto 2012

Valeria Fusconi

L'art. 23, cc. 17-20, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111, è intervenuto sull'istituto dell'accertamento con adesione eliminando, in caso di pagamento rateale, l'obbligo per il contribuente di prestare garanzia nei casi in cui l'importo delle rate successive alla prima sia superiore ad €50.000 e, dall'altra, raddoppiando le sanzioni in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, entro la scadenza per il pagamento della rata successiva. A commento delle citate novità è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 5.8.2011, n. 41/E, la quale, ricordando che le nuove norme si applicano ai procedimenti perfezionati dopo il 6.7.2011, fornisce utili precisazioni riguardo alla disciplina transitoria applicabile alle definizioni ancora pendenti alla medesima data.

2 Il vocabolo tecnico utilizzato dall’Agenzia delle Entrate proviene dal latino medioevale dietim ed è tuttora in uso nel linguaggio notarile, bancario e di Borsa, con il significato di “giornaliero – computato giorno per giorno”.