
Accertamento con adesione e abuso della sospensione dei termini

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 10 Gennaio 2013

l'accertamento con adesione può essere considerato una pratica di abuso del diritto se utilizzato solo a fini meramente dilatori?

Con sentenza n. 73/8/12 del 18 luglio 2012 la CTP di Treviso ha riconosciuto l'eccezione sollevata dall'ufficio, in via pregiudiziale, di parziale inammissibilità del ricorso introduttivo per "abuso del diritto" ex art. 6 del DLgs. n. 218/97 e, quindi, tardiva impugnazione degli avvisi di accertamento in violazione dell'art. 21, c. 1, del DLgs. n. 546/92, nonché per violazione del principio di correttezza e buona fede di cui all'art. 10 della legge n. 212/00.

I passaggi salienti della sentenza

Ad avviso del Collegio,

"sussiste, nel caso di specie, tale violazione, allorché, all'unico incontro avuto in sede di contraddittorio (datato 27.12.2011 ed allegato n. 4 delle controdeduzioni), al fine di addivenire ad un'eventuale adesione con l'Ufficio, la parte, invitata, per le vie brevi, a produrre idonea documentazione, ed avvertita che la mancata esibizione di tale documentazione entro la data del 20.01.2012 comporterà il venir meno della presente procedura di accertamento con adesione, non ha fatto seguito alcun riscontro.

Sotto il profilo della ratio sottesa all'istituto del quale essa è presupposto, l'effetto sospensivo esplicito a mezzo della semplice presentazione dell'istanza va necessariamente valutato ex post (e non ex ante, essendo pacifico che il contribuente possa attendere fino al 90° giorno per addurre elementi eventualmente non presi in considerazione in sede istruttoria) in relazione al successivo comportamento tenuto dal

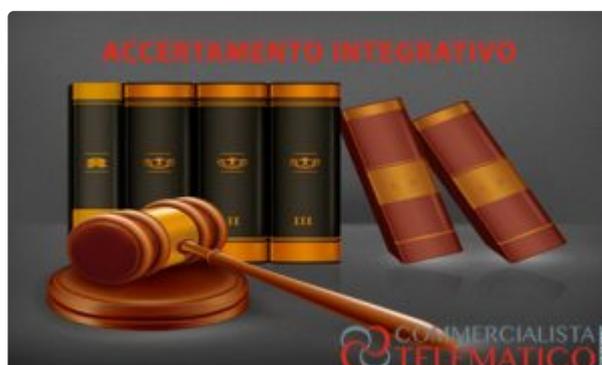
contribuente (o chi per esso)”.

Per i giudici trevigiani è difficile “supporre che l’istanza presentata avesse uno scopo diverso da quello dilatorio, usufruendo con ciò dell’indebito vantaggio fruito per effetto della sospensione dei termini per ricorrere. Viceversa, ai fini di legittimare l’istanza presentata, occorre che il contribuente dia contenuto concreto ed effettivo, dimostrando, con comportamento fattivo, di avere una concreta e reale volontà di avviare per lo meno un dialogo con l’Amministrazione Finanziaria”.

Nel caso di specie, “l’istanza non ha nulla a che vedere con l’istituto dell’accertamento con adesione e con l’annesso beneficio della sospensione dei termini per l’impugnazione e, pertanto, il ricorso avverso gli avvisi di accertamento risulta inammissibile, perché presentato oltre il termine previsto ex art. 21, comma 1, del DLgs. 546/92. In tal senso anche la sentenza n. 154/22/2011 della C.T.R. di Venezia”.

Accertamento con adesione e abuso della sospensione dei termini - Breve nota¹

Come è noto la presentazione dell’istanza prevista dal comma 2, dell’articolo 6, produce fra l’altro, la sospensione per 90 giorni dei termini di impugnazione dell’atto, decorrenti dalla data di presentazione dell’istanza da parte del contribuente, per dar modo all’ufficio di riesaminare l’atto ed al contribuente di produrre le proprie osservazioni, a cui vanno aggiunti – se ivi ricadenti – i termini di sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.



Sul punto, la R.M. n.159/E dell’11 novembre 1999 ha chiarito che il periodo di sospensione di 90 giorni, di cui all’art.6, comma 3, del citato D.Lgs. n. 218/1997, rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell’ambito applicativo dell’art.1, per. 2, della richiamata L. n. 742/1969, dal momento che i due periodi di sospensione in argomento assolvono a diverse finalità, 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.

Da più parti è stato osservato che si tratta di effetti di sospensione automatica che si verificano a prescindere dall'esito del contraddittorio e dell'eventuale perfezionamento o meno dell'adesione.

Nello specifico, l'A.F., con la circolare n.65/2001 ha precisato che

“la negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere previsto dal co. 3 dello stesso art. 6. Tale norma assegna, infatti, alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per 90 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”.

Anche la massima giurisprudenza di legittimità si è attestata sulle posizioni dell'A.F.: nella sentenza n. 15171 del 12.05.2006 (dep. il 30.06.2006), la Corte di Cassazione, con riguardo alla sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere, conseguente alla presentazione dell'istanza di adesione, ha precisato che 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.

La Corte di Cassazione, 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 debeat, e, quindi, di essere tenuto al pagamento di un tributo. Ben diversamente, “la rinuncia all'an debeat, 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 inequivoci”.

E' del tutto evidente, quindi, che il beneficio in discussione spetta a prescindere dall'esito del contraddittorio e dell'eventuale perfezionamento o meno dell'adesione, qualificandosi inequivocamente come sospensione automatica.

Successivamente, con ordinanza n. 140 del 15.4.2011 (ud. del 6.4.2011) la Corte Costituzionale ha ritenuto sempre sussistente la sospensione dei 90 giorni, una volta presentata l'istanza di accertamento adesione, anche se anteriormente è stato formalizzato il mancato accordo, così rigettando la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, c. 3, del D.Lgs.n.218/97, sollevata in riferimento al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione.

La Corte Costituzionale ha, innanzitutto, rilevato che il procedimento per l'accertamento con adesione ha la finalità di prevenire l'impugnazione dell'atto di accertamento tributario notificato, favorendo l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente per giungere ad una definizione concordata e preventiva della controversia. Atteso ciò, “non appare irragionevole la previsione, a tal fine, di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo a consentire 'un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione' (come si esprime la R.M. 11.11.1999, n. 159/E), durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative”.

Non sembra, altresì, illogico neppure che la disposizione denunciata preveda che solo il contribuente possa far cessare la sospensione del termine di impugnazione proponendo ricorso avverso l'atto di accertamento – ipotesi questa equiparata dalla norma alla rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 218/1997) – oppure mediante una formale ed irrevocabile rinuncia a detta istanza.

In particolare,

“la redazione del menzionato verbale – dal quale risulta che ‘le parti concordano nel concludere con esito negativo il presente procedimento’ – si risolve in una mera presa d’atto del mancato raggiungimento dell’accordo tra il contribuente e l’ufficio tributario e, pertanto, non può né equipararsi all’impugnativa dell’atto di accertamento né assumere il significato di una definitiva rinuncia del contribuente all’istanza di accertamento con adesione”.

Pertanto, la mera constatazione, “in un atto atipico, che in una certa data non sia stato ancora raggiunto l’accordo, da un lato, non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima dell’instaurazione del contenzioso e, dall’altro, non esprime l’univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia”. La constatazione del mancato accordo tra le parti non integra, pertanto,

“una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all’istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso” e quindi, l’evidenziata eterogeneità delle situazioni poste a raffronto e la rilevata ratio, propria dell’istituto dell’accertamento con adesione, di prevenire il contenzioso, rendono non irragionevole una disciplina che attribuisce alla sola impugnazione e all’anzidetta rinuncia l’effetto di far cessare la sospensione dei termini per ricorrere previsto dalla legge in caso di presentazione dell’istanza di cui all’art. 6, c. 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Ancora, con sentenza n. 2682 del 4 febbraio 2011 (ud. del 4 giugno 2010) la Corte di Cassazione ha legittimato il cumulo dei sessanta giorni previsti per la proposizione del ricorso introduttivo con il termine dei novanta giorni disposto per la sospensione dei termini previsti dall’accertamento con adesione, ai quali vanno aggiunti i quarantasei giorni previsti dalla sospensione dei termini per il periodo feriale, e la sospensione dei termini previsti per effetto delle proroghe da condoni).

Per la Corte di Cassazione,

“di tali diversi periodi di sospensione dei termini la società contribuente aveva il pieno diritto di poterne usufruire non essendo previsto da alcuna norma di legge il divieto di cumulabilità delle sospensioni, nè a tale cumulo osta alcuna altra ragione di opportunità essendo diverse le rationes sulle quali dette previsioni sono fondate; a titolo esemplificativo, occorre ricordare che la sospensione del termine per l’impugnazione D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 6, comma 3, di 90 giorni si fonda sulla necessità di dare al contribuente un ragionevole lasso di tempo per valutare la convenienza o meno di aderire al concordato tributario dopo avere esaminato il carattere di decisività degli

elementi posti a base dell'accertamento e l'opportunità di evitare una contestazione giudiziaria (Cass. n. 28051/2009), mentre quello previsto dalla L. n. 289 del 2002 era finalizzato a non distogliere i funzionali dell'A.F. dall'esame delle pratiche di definizione agevolata con altre diverse incombenze; infine la sospensione feriale di cui alla L. n. 742 del 1969 è ispirata all'irrinunciabilità del diritto alle ferie”.

E di recente, con sentenza n. 3762 del 9 marzo 2012 (ud. 15 febbraio 2012) la Corte di Cassazione ha affermato che la divergenza interpretativa trova terreno di contesa sul significato da annettere all'art. 6, c. 3, del D.Lgs. n. 218/97, che per alcuni

“andrebbe intesa secundum tenorem rationis, vale a dire come sintomatica della inutilità del mantenimento della sospensione anche allorchè il procedimento di adesione si sia chiuso con la redazione del verbale di mancato accordo; e che, invece, secondo la ricorrente, andrebbe intesa nel suo senso specifico di norma direttamente disciplinante il caso della chiusura anticipata del procedimento a iniziativa di parte, senza accesso al contraddittorio”.

Il collegio osserva che,

“seppure in certo qual modo sorretta da un argomento logico-razionale, l'interpretazione offerta dalla commissione regionale ... non può essere condivisa a motivo della necessità di garantire un'applicazione dell'istituto su base sistematica coerente con la conforme legislazione nazionale”, e si attesta sulle posizioni assunte dalla giurisprudenza quanto all'omologo istituto disciplinato, per i tributi statali, dal D.Lgs. n. 218 del 1997, secondo cui “la chiusura del procedimento di adesione, prima del decorso del termine di 90 giorni previsto dal corrispondente del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, non comporta la rinuncia del contribuente a giovare della sospensione dei termini di impugnazione concessa a coloro che si avvalgono della procedura in questione (Cass. n. 15170/2006)”.

Per la Corte, “una simile conclusione è sorretta dal riferimento al principio per cui, in materia tributaria, il puro e semplice riconoscimento del contribuente, nell'ambito di una procedura di accertamento, di essere tenuto al pagamento di un tributo, non produce l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeatur, essendo l'obbligazione tributaria rigidamente regolata dalla legge, e non dalla volontà del contribuente.

E trova definitiva conferma nell'interpretazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, recentemente offerta anche dalla Corte costituzionale.

Avendo il procedimento per l'accertamento con adesione generale finalità di prevenire l'impugnazione dell'atto di accertamento tributario notificato, e di favorire l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente finalizzato a una definitiva e concordata definizione preventiva della controversia, è stata ritenuta non irragionevole la previsione, a tal fine, di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo giustappunto a consentire un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione (C. cost. n. 140/2011, ord.).

E tanto per la ragione che, durante il detto esercizio, il contribuente e l'ufficio hanno sempre agio di valutare liberamente la situazione controversa, allacciando, ed eventualmente sciogliendo e riannodando, le trattative. In questo senso, la redazione del verbale di mancato accordo - che rileva in causa - pur risolvendosi in una presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo, non può essere equiparato nè a una definitiva rinuncia del contribuente all'istanza di accertamento con adesione, nè a un epilogo comunque definitivamente conclusivo del procedimento, espressivo della volontà di escludere, anche per il futuro, la composizione della controversia in via amministrativa.

Conseguenza logica è che al medesimo verbale, proprio in quanto privo di attitudine definitiva rispetto alla sorte del procedimento amministrativo di adesione, non può attribuirsi alcuna funzione ostativa rispetto alla ratio della (perdurante) sospensione del termine di impugnazione dell'avviso di accertamento”.

Ricordiamo che la CTR di Venezia, con sentenza n. 154/22/20112, aveva ritenuto che l'istanza di accertamento con adesione prodotta per meri fini dilatori non fa godere della sospensione di 90 giorni dei termini di impugnazione prevista dall'art. 6, c. 3, del Dlgs 218/1997, poiché “ nel caso concreto ... il rappresentante della società ha svuotato di ogni significato l'istanza riferita all'istituto invocato (l'accertamento con adesione) e la finalità (dialogo tra le parti come 'tentativo' di valutare nella fase precontenziosa gli elementi ignorati, sconosciuti o comunque non considerati dall'ufficio), per la quale il legislatore ha inteso concedere al contribuente il vantaggio della 'sospensione' dei termini di impugnativa3” (nel caso specifico il contribuente non si era presentato al contraddittorio).

Da ultimo, con l'ordinanza n. 17439 del 12 ottobre 2012 (ud. 27 settembre 2012) la Corte di Cassazione ha riaffrontato la questione della sospensione dei termini per ricorrere a seguito di presentazione di istanza di adesione.

La Corte, alla luce della pregressa giurisprudenza (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2857 del 24/02/2012; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3762 del 09/03/2012), afferma che:

"in tema di accertamento con adesione, la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni conseguente alla presentazione dell'istanza di definizione da parte del contribuente, così come previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 12, non è interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo tra questi l'Amministrazione finanziaria, poichè, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione, diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa della controversia, deve ritenersi che solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente possa escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendone perciò venir meno la sospensione del termine di impugnazione.

Ne consegue che, quando, nel corso del procedimento di definizione, sia intervenuto solo un verbale di constatazione di mancato accordo, ma non anche un provvedimento di rigetto dell'istanza, il ricorso del contribuente è tardivo solo se proposto oltre i 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, ossia tenendo conto sia dei 60 giorni ordinariamente previsti per la presentazione del ricorso, sia dell'intero termine di sospensione di 90 giorni" (la rinuncia all'adesione, tuttavia, fa venir meno la sospensione).

Ciò che emerge dalla carrellata giurisprudenziale è che se la norma contenuta nel comma 2, dell'articolo 6, del D.Lgs. n. 218/97, consente al contribuente di proporre istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio, è pur vero che ciò non può generare abusi.

10 dicembre 2012

Francesco Buetto

1 Cfr. ANTICO, [La legittima sospensione dei termini avallata dalla Corte di Cassazione](#), 2012.

2 Cfr. DE MARCHI, [L'abuso di accertamento con adesione](#), 2012

3 Cfr. PICCOLOTTO, La richiesta di adesione fasulla non sospende i termini del ricorso, in www.fiscooggi.it, 15 febbraio 2012.