

I rapporti fra accertamento con adesione e l'invito al contraddittorio

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 10 Maggio 2013

L'istanza di accertamento con adesione sospende il termine per il ricorso avverso l'avviso di accertamento preceduto dall'invito dell'ufficio al contraddittorio ovvero da una procedura conclusa senza alcun accordo?

Accertamento con adesione e invito al contraddittorio - Principio

Se la notifica dell'atto impositivo è stata preceduta da invito a comparire, l'istanza di accertamento per adesione presentata successivamente dal contribuente non produce la sospensione automatica di novanta giorni del termine per impugnare.

L'accertamento con adesione può essere avviato su invito della parte pubblica oppure su istanza del contribuente. Ma come l'Ufficio non è obbligato a inviare l'invito così il contribuente non è tenuto a rispondere alla convocazione.

Se però il contribuente non si presenta, oppure si presenta senza raggiungere l'accordo con l'Amministrazione, pur non essendo sanzionabile, perde l'opportunità di proporre l'adesione, una volta che gli sia stato notificato l'atto di accertamento.



Nel caso di specie, l'istanza di accertamento con adesione prodotta dal contribuente successivamente alla notifica dell'atto impositivo

“non poteva produrre alcun effetto né tantomeno la sospensione dei termini, poiché impedita dal precedente contraddittorio attivato dall'Ufficio e concluso senza alcun accordo”.

Sussiste, pertanto, l'intempestività del ricorso e la declaratoria di inammissibilità dello stesso, perché il termine per proporlo scadeva il sessantesimo giorno successivo alla data di notifica dell'atto di accertamento. Tale interessante principio è stato statuito dalla recente sentenza n. 14 del 21 gennaio 2013 della [Commissione Tributaria Regionale di Roma sezione staccata di Latina sez. 39](#).

Abuso della sospensione dei termini per l'istanza meramente dilatoria

Sussiste un preciso orientamento della giurisprudenza di merito tributaria (CTP di Treviso, sezione VIII, sentenza n. 73/2012; sentenza n. 154/22/2011 della CTR di Venezia) secondo cui:

- L'istanza è meramente dilatoria quando nonostante l'invito a comparire formulato dall'ufficio il contribuente non si presenta per l'instaurazione del contraddittorio, ovvero non produce alcuna memoria esplicativa né si attiva in nessun modo per contattare l'Agenzia delle Entrate.
- E' un abuso del diritto presentare l'istanza di accertamento con adesione se il contribuente non manifesti un interesse concreto a definire la questione nel contraddittorio con il fisco. 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. In questi casi non si applica la sospensione di 90 giorni del termine per ricorrere.
- E' fondata, in particolare, l'eccezione sollevata dall'ufficio, in via pregiudiziale, di parziale inammissibilità del ricorso introduttivo per abuso del diritto ex art. 6 del D.Lgs. n. 218/97 e, quindi, di tardiva impugnazione degli avvisi di accertamento in violazione dell'art. 21, c. 1, del D.Lgs. n. 546/92, nonché per violazione del principio di correttezza e buona fede di cui all'art. 10 della legge n. 212/00, allorché, all'unico incontro avuto in sede di contraddittorio, 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 una precisa data comporterà il venir meno della presente procedura di accertamento con adesione, non ha fatto seguito alcun riscontro.

- L'istanza meramente dilatoria 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, c. 1, del D.Lgs. 546/92.
- L'istanza di accertamento con adesione presentata con intento meramente dilatorio conferisce un indebito vantaggio al contribuente, il quale si trova a fruire della sospensione dei termini per ricorrere, pur senza avere la concreta e reale volontà di avviare il dialogo con l'amministrazione finanziaria.
- L'effetto sospensivo esplicito a mezzo della semplice presentazione dell'istanza va necessariamente valutato ex post (e non ex ante...) in relazione al successivo comportamento tenuto dal contribuente.
- Il beneficio della sospensione dei termini per ricorrere (art. 6, c. 3, D.Lgs. n. 218/1997) non è conseguente alla semplice presentazione dell'istanza, ma "occorre che il contribuente dia alla stessa contenuto concreto ed effettivo", pena la caducazione del procedimento transattivo e la conseguente intempestività del ricorso prodotto dal contribuente.
- Il contribuente che non si presenta al contraddittorio svuota di ogni significato l'istanza riferita all'istituto invocato (l'accertamento con adesione); la finalità dell'accertamento con adesione è 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 impugnativa

Critica

L'orientamento citato si pone in contrasto con il principio consolidato secondo cui gli effetti di sospensione sono automatici e si verificano a prescindere dall'esito del contraddittorio e dell'eventuale perfezionamento o meno dell'adesione.

La negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere previsto dal comma 3 dello stesso articolo 6. D.lgs. n. 218/1997.



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 (circolare n. 65/2001 A.F.).

La 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. Solo il contribuente può 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.

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”.

Non è irragionevole la vigente 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 (ordinanza n. 140/2011 della Corte Costituzionale).

La sospensione del termine per l'impugnazione D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 6, c. 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)

La chiusura del procedimento di adesione ovvero la redazione del verbale di mancato accordo, 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).

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 ad 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.

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 e d'irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo 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.

Giova, infine, precisare che a Telefisco 2013 è stato chiarito che un esito negativo del procedimento di adesione oppure il suo mancato perfezionamento, non precludono al contribuente di procedere con il ricorso, purché fatto entro 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo. Il mancato perfezionamento dell'adesione non incide sul decorso del termine di sospensione e, più in generale, sugli effetti della sospensione dei termini per ricorrere.

L'istanza di adesione produce la sospensione del termine di impugnazione per 90 giorni. Il mancato perfezionamento della definizione non incide sul decorso del termine di sospensione, in quanto non è correlato all'esito negativo. Se il contribuente nei 20 giorni dalla sottoscrizione dell'adesione non paga può fare ricorso, però è necessario che non siano trascorsi più 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo

10 maggio 2013

Antonio Terlizzi