

Accertamento con adesione se la notifica dell'atto impositivo è stata preceduta da invito a comparire

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 18 Novembre 2013

se la notifica dell'atto impositivo è stata preceduta da invito a comparire, l'istanza di accertamento per adesione presentata dal contribuente non determina automaticamente la sospensione dei termini per impugnare, il contribuente, pertanto, deve fare attenzione a non far scadere i termini anche in pendenza del tentativo di adesione

Se la notifica dell'atto impositivo è stata preceduta da invito a comparire, l'istanza di accertamento per adesione presentata dal contribuente **non determina** la sospensione automatica di novanta giorni del termine per impugnare, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 1997. Di conseguenza, il ricorso **rischia di non essere tempestivo**. È quanto emerge dalla **sentenza 14/39/2013 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio**, pubblicata lo scorso 21 gennaio. L'importante chiarimento dei giudici capitolini va ad aggiungersi a quello fornito dall'Agenzia delle Entrate, sempre in tema di accertamento con adesione, in occasione di Telefisco 2013.

Premessa

L'accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218 del 1997 è un **istituto deflattivo** del contenzioso tributario che consente al contribuente di definire le imposte dovute, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

L'accordo tra contribuente e Amministrazione Finanziaria può riguardare tutte le più importanti imposte dirette e indirette.

La procedura può essere attivata tanto dal contribuente (tramite presentazione di una **domanda in carta libera**) quanto dall'Ufficio (mediante **invito a comparire**).

CTR Lazio

Ebbene, proprio in relazione all'eventuale iniziativa dell'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, nella sentenza 14/39/2013, ha avuto modo di chiarire che se la notifica dell'atto impositivo è stata preceduta da invito a comparire, l'istanza di accertamento per adesione presentata dal contribuente non determina la sospensione automatica di novanta giorni dei termine per impugnare, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

I fatti

Il giudizio deciso dalla sentenza in commento è originato dall'impugnazione di un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta di un PVC redatto dalla Guardia di Finanza nel corso di una verifica fiscale, contestava alla società contribuente ricavi non dichiarati, ai fini dell'imponibile IRES, IRAP e IVA, con annesse irrogazioni di sanzioni.

All'atto della costituzione in primo grado, l'Ufficio eccepiva l'ammissibilità del ricorso:

- in quanto proposto oltre la scadenza dei termini di cui agli artt. 21 e 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Dunque, dopo che l'adita CTP di Latina ha accolto il ricorso della contribuente, l'Ufficio ha deciso di proporre appello per ribadire sia l'inammissibilità del ricorso (poiché tardivo) sia la bontà del proprio operato.

Procedimento di adesione

Investita della decisione sul gravame, la CTR ha ricordato che 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 **è invitato e 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.**

Insomma, il contribuente può attivare la procedura e beneficiare della sospensione di 90 giorni del termine per impugnare **solo quando non abbia ancora ricevuto l'atto di accertamento.**

Ricorso intempestivo

Tanto premesso, i giudici di secondo grado sono giunti alla conclusione che nel caso di specie l'istanza 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”.*

Di qui, 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.

Le spese di lite (mille euro) hanno seguito la soccombenza.

Osservazioni

Nella prassi, molti atti **preceduti da invito a comparire** recano l'avvertimento che il contribuente può proporre accertamento con adesione.

A questo punto si corre il rischio di incorrere in una impugnazione tardiva per aver seguito le indicazioni riportate proprio sull'atto impositivo emesso dall'amministrazione.

Telefisco 2013

Rimando in tema di accertamento con adesione, si segnala quanto di recente chiarito dall'Agenzia delle Entrate in occasione dell'evento "Telefisco" 2013.

Agli esperti dell'A.f. è stato **chiesto** di precisare le conseguenze sulla decorrenza dei termini per l'impugnazione dell'atto nel caso in cui un contribuente, dopo aver sottoscritto l'adesione, non provveda al pagamento della **prima rata o della somma integrale nei 20 giorni successivi**.

La **risposta** è stata la seguente:

- è possibile impugnare l'atto impositivo anche nel caso in cui l'accordo col Fisco **non sia perfezionato** per il mancato pagamento di quanto stabilito nei 20 giorni successivi, **a condizione che ciò avvenga entro il termine di 150 giorni calcolati a partire dalla data di notifica dell'avviso di accertamento** (al termine ordinario di 60 giorni per proporre ricorso si somma la sospensione di diritto di 90 giorni [60 + 90 = 150] salvo sospensione feriale dei termini).

Più in generale, l'Agenzia ha escluso che un'eventuale esito negativo del procedimento di adesione possa riverberare effetti sulla sospensione dei termini per ricorrere.

IPOTESI N. 1 – SALTA ACCORDO

IPOTESI N.2 - ACCORDO MAI RAGGIUNTO

D. Un contribuente ha ricevuto un avviso di accertamento in materia di IRPEF, IRAP e IVA il 27 luglio 2012. Il 10 agosto 2012 ha presentato istanza per adesione. Quando scadono i termini entro cui concludere il procedimento, quindi in caso negativo i termini per impugnare?

R. Il procedimento di adesione deve perfezionarsi nei novanta giorni successivi alla presentazione dell'istanza. Nel caso di specie, però, opera la sospensione feriale dei termini (dal 1° agosto al 15 settembre, perché l'istanza è stata presentata il 10 agosto), perciò i 90 giorni per raggiungere l'accordo **iniziano a decorrere** dal 16 settembre 2012, quindi sono andati a scadere il 17 dicembre (perché il 15 dicembre era sabato).

Il ricorso invece doveva essere proposto entro l'8 febbraio 2013, vale a dire entro 150 giorni dalla notifica dell'accertamento (27 luglio 2012), a cui si è cumulata la sospensione feriale (di 46 gg).

D. Un contribuente riceve un accertamento di maggiore IRPEF e IVA il 17 settembre 2012 e il successivo 20 settembre presenta istanza di adesione. Raggiunge un accordo con l'Ufficio e il 18 dicembre sottoscrive l'adesione. Ma non può pagare la prima rata e non è in grado di esibire la ricevuta di pagamento nei successivi 20 giorni. Può impugnare l'atto?

R. Le Entrate hanno chiarito (Telefisco 2013) che 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, purché entro 150 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. In questo caso, entro il 14 febbraio 2013.

Un contribuente ha ricevuto un atto di contestazione il 30 ottobre 2012, unitamente a un avviso di accertamento. Viene presentata, per tutti gli atti, istanza di accertamento con adesione il 5 novembre 2012. Il 12 gennaio 2013 è giunta la convocazione per il contraddittorio sull'accertamento. Nulla invece per la contestazione delle sanzioni.

L'accertamento con adesione e il conseguente slittamento dei termini per impugnare non interessa l'irrogazione di sanzioni, bensì gli accertamenti. Nel caso esaminato, quindi, occorreva impugnare l'atto di contestazione entro 60 giorni. Le sanzioni sono quindi divenute definitive.

D. Il contribuente che a seguito della notifica di un avviso di accertamento presenta istanza di adesione, alla quale, però, rinuncia in sede di contraddittorio con l'Ufficio, quanto tempo ha per proporre il ricorso in CTP?

R. Se il contribuente manifesta in modo **univoco** la propria volontà di rinunciare all'istanza, e quindi di non voler più pervenire all'accordo con il Fisco, il termine per la presentazione del ricorso in Commissione Tributaria scade decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo a cui vanno aggiunti i giorni compresi tra la data di presentazione dell'istanza di adesione e la data in cui si è rinunciato alla stessa, perché la rinuncia è causa di interruzione del termine di sospensione (anche in questo caso potrebbe subentrare il beneficio della sospensione feriale) [v. Cass. n. 2857, n. 3762 e n. 17439 del 2012].

Se invece il contribuente si limita a dichiarare che l'accordo non è raggiungibile in quel momento, la sospensione di 90 giorni dei termini per l'impugnazione persiste, perché non può escludersi una ripresa delle trattative per evitare il contenzioso (in questo senso, Corte Costituzionale, ord. 15 aprile 2011, n. 140). Spirati inutilmente i 90 giorni, il contribuente ha 150 giorni di tempo, decorrenti dal notifica dell'atto, per ricorrere in CTP (salvo cumulo con sospensione feriale).

Un contribuente riceve un accertamento e presenta istanza di adesione nel termine di legge (60 gg). L'Ufficio non lo convoca, quindi non si procede al contraddittorio. Si avvicinano i termini di scadenza e quindi il contribuente è costretto a impugnare l'atto. Nel ricorso può eccepire quale causa di nullità dell'atto l'inerzia dell'amministrazione?

È orientamento consolidato della Cassazione che la mancata convocazione del contribuente che abbia presentato istanza di adesione non comporta alcuna nullità. Le nullità sono infatti sanzioni procedurali che devono essere previste dalla legge, che nulla contempla per tale fattispecie (tra le tante, Cass. 18372/2012).

18 novembre 2013

Antonio Gigliotti