
Tributi locali: incrocio pericoloso fra accertamento con adesione e sospensione dei termini

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 16 Luglio 2015

con una recente sentenza in materia di tributi locali, la Corte di Cassazione ha affermato che la rinuncia all'adesione non fa venire meno la sospensione dei termini per ricorrere di 90 giorni

Con la sentenza n. 10360 del 20 maggio 2015 (ud. 5 febbraio 2015), emessa in materia di tributi locali, la Corte di Cassazione ha affermato che la rinuncia all'adesione non fa venir meno la sospensione dei termini di 90 giorni.

Il caso

Il caso in questione investe il mancato accordo in sede di adesione convenuto nel verbale del 27.10.2005. Secondo la Corte, l'art. 9, c. 3 del regolamento locale non connette alcun effetto in punto di deroga della **disciplina della sospensione dei termini per la proposizione del ricorso giurisdizionale, che consegue alla richiesta di accertamento con adesione**, secondo quanto disposto dal D.Lgs. n. 218 del 1997.

La sentenza

La Corte ripercorre il pensiero giurisprudenziale, prendendo le mosse dall'ordinanza della Corte costituzionale n. 140 del 15 aprile 2011, che ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità del D.Lgs. n. 218 del 1997 (art. 6 comma 3 in relazione all'art. 3 Cost.), sul presupposto che la constatazione del mancato accordo tra le parti non integra 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, come previsto dal citato D.Lgs. n. 218 del 1997.

La stessa giurisprudenza della Corte ha dato seguito all'indirizzo espresso dal giudice delle leggi, affermando il principio secondo cui *"il verbale di constatazione del mancato accordo non integra una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sicchè alla constatazione del mancato accordo non può riconoscersi il valore di atto idoneo all'interruzione del termine di sospensione di novanta giorni, previsto dal D.Lgs. n. 218 del 1997, dagli artt. 6 e 12 connesso all'istanza di accertamento con adesione (cfr., tra le altre, Cass. civ. sez. 7 maggio 2012, n. 7334; Cass. civ. sez. 5 9 marzo 2012, n. 3762; Cass. civ. sez. 5 24 febbraio 2012, n. 2857)"*.

Ne consegue che, computando la ripresa dei termini dalla data di cessazione del periodo di sospensione di giorni 90 per la definizione del procedimento di accertamento con adesione, avuto riguardo anche alla sospensione feriale dei termini per la proposizione dell'impugnazione, il ricorso avverso gli atti impositivi risulta proposto nel rispetto del termine di cui all'art.21, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

1

Breve nota

La norma contenuta nel comma 2, dell'art. 6, del D.Lgs.n.218/97 consente al contribuente di proporre istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio.

Come è noto la presentazione dell'istanza prevista dal comma 2, dell'art. 6, produce fra l'altro, la sospensione per 90 gg. 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*" (cfr. R.M. n. 159/E dell'11.11.1999).

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.**

Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria, 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'Amministrazione Finanziaria: nella **sentenza n. 15171 del 12.05.2006** (dep. il 30.06.2006), la Corte di Cassazione 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 (nn. 1325/1975, 2463/1975, 3881/1975 e 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, come ha avuto modo di affermare la sentenza che si annota, con **ordinanza n. 140 del 15.04.2011** (ud. del 6.04.2011) 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 Cost..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”*.

Ancora, con la **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 (cfr. in senso conforme la sentenza n. 3762 del 9 marzo 2012 (ud 15 febbraio 2012)).

E 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. Per la Corte la doglianza appare inammissibile, 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) secondo la quale: *"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 e 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"*.

16 luglio 2015

Francesco Buetto

1 Cfr. ANTICO, [La legittima sospensione dei termini avallata dalla Corte di Cassazione](https://www.commercialistatelematico.com), in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), 2012.