

Effetti dell'adesione sottoscritta ma non perfezionata

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 12 Dicembre 2015

è determinante individuare l'esatta distinzione tra accertamento con adesione "DEFINITO" (accordo sottoscritto, ma assenza di versamento) e accertamento con adesione "PERFEZIONATO" (accordo sottoscritto e versamento entro il termine di legge). Ad esempio quali conseguenze per il contribuente che sottoscrive una procedura di accertamento con adesione ma non la perfeziona col pagamento delle somme dovute in base all'adesione definita col Fisco?

Con la sentenza n. 23776 del 20.11.2015, la Corte di Cassazione ha deciso in merito ad una fattispecie relativa ad un'adesione non sottoscritta e non perfezionata.

La CTR aveva affermato nel caso di specie che con il processo verbale di contraddittorio, sottoscritto dalle parti nell'ambito della procedura di adesione, era stato concordato l'annullamento di parte del maggior reddito contestato, per cui l'avviso di accertamento doveva ritenersi infondato, quanto meno nella parte riguardante il reddito "concordato" e avrebbe dovuto essere annullato dalla stessa amministrazione in autotutela.

L'Agenzia ricorreva allora in Cassazione, rilevando che la procedura non si era definita, non essendo intervenuto né l'atto di adesione, né, tanto meno, il versamento delle somme dovute a seguito di tale accordo e dunque il suo perfezionamento.

La Corte ritiene fondato il motivo di ricorso ed afferma che l'accordo di definizione, ove raggiunto, va formalizzato mediante la redazione di un duplice esemplare, sottoscritto da entrambe le parti.



Perché poi l'adesione si perfezioni il contribuente deve provvedere a versare le somme così concordate entro venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione, laddove, per espressa previsione normativa, l'avviso di accertamento perde efficacia solo all'atto del perfezionamento della definizione.

Nel caso in esame, pertanto, il perfezionamento non si era verificato, avendo raggiunto le parti solo un'intesa preliminare circa l'annullamento (parziale) del recupero a tassazione ed avendo anzi l'Ufficio richiesto ulteriore documentazione, all'esito della cui produzione la procedura non aveva poi avuto ulteriori sviluppi.

Tali circostanze rendevano palese il mancato perfezionamento della procedura di definizione e, quindi, la perdurante validità degli avvisi di accertamento non impugnati.

Su ricorso dell'Amministrazione la linea della CTR era quindi stata smentita, affermandosi, come detto, che un mero processo verbale, a cui poi non era seguito alcun accordo sottoscritto dalle parti, non aveva alcun effetto giuridico vincolante.

Nel caso trattato dalla sentenza citata non si poteva in realtà infatti neppure parlare di adesione definita ma non perfezionata, dato che non era stata neppure conclusa la fase delle trattative, né sottoscritto l'accordo e dunque la piena legittimità dell'avviso poi impugnato non poteva essere messa in discussione.

Laddove però le trattative si fossero effettivamente concluse con un atto di definizione sottoscritto da entrambe le parti, gli effetti, anche laddove l'adesione non si fosse poi perfezionata, sarebbero potuti essere diversi.

Come infatti anche riconosciuto dalla Sentenza della Suprema Corte, n. 10086 del 30 aprile 2009,

"una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del quantum debeatur, al contribuente non resta che eseguire (o, per usare lo stesso termine della legge, 'perfezionare') l'accordo, versando quanto da esso risulta; essendo normativamente esclusa la possibilità d'impugnare simile accordo e, a maggior ragione, quella d'impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione; il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del fisco, finché non sia stata 'perfezionata' la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato".

In definitiva, dopo la firma dell'accertamento con adesione, anche in caso di suo non perfezionamento (con il versamento di quanto concordato, o della prima rata), il ricorso contro l'avviso di accertamento rischia di essere inammissibile.

Si pone dunque in tali casi la necessità di individuare l'esatta distinzione tra accertamento con adesione "definito" (accordo sottoscritto, ma assenza di versamento) e accertamento con adesione "perfezionato" (accordo sottoscritto e versamento entro il termine di legge).

Nella motivazione della sopra citata sentenza viene infatti evidenziato che, anche in caso di accertamento con adesione sottoscritto, ma non perfezionato, quando

"l'istanza abbia avuto buon esito, nel senso che il concordato si sia concluso, l'accertamento definito con adesione diventa intoccabile, tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio, che non può integrarlo o modificarlo..."

Anche se il perfezionamento non avviene, l'atto impositivo, dal punto di vista di colui a garanzia del quale la sua efficacia rappresenta la garanzia e cioè l'Erario, rimane comunque valido, almeno nelle more del pagamento (appunto "conserva efficacia").

Anche precedente giurisprudenza (Cass. n. 18962/2005), riferendosi esclusivamente alla posizione del contribuente, ricordava del resto che

"il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai messo in discussione dal contribuente"

e negava quindi il potere d'impugnazione dell'atto a chi avesse inequivocabilmente concordato, in via di adesione, la misura del tributo da pagare (con effetti sostanziali di riconoscimento di debito).

La disciplina in materia di adesione infatti, ribadiva la Corte, sancisce espressamente l'immodificabilità dell'accordo (anche solo sottoscritto, art. 3, c. 4, cit.)

"mentre il successivo inadempimento (perfezionamento), nei termini e con le modalità stabilite dall'art. 8, giustificerebbe l'adozione dei normali mezzi di coercizione",

naturalmente solo per l'importo definito (e riconosciuto) e non per l'accertato e non con sanzioni ridotte, dato che tale iscrizione a ruolo non avverrebbe nell'ambito e nei limiti del procedimento di adesione (non perfezionatosi), ma nell'ambito, limiti ed effetti della promessa di pagamento e riconoscimento di debito ex articolo 1988 e 2720 del codice civile.

In sostanza, concludeva la Corte, l'accertamento per adesione anche solo definito ma non perfezionato,

"produce le obbligazioni descritte dal successivo art. 8, sostitutive di quelle nascenti dall'atto impositivo".

Corrispondentemente il contribuente potrà però impugnare la parte rimanente dell'accertamento non oggetto di adesione (anche se solo definita) e il cui debito non ha riconosciuto. Se infatti il contribuente non la impugnasse anche tale restante parte diverrebbe definitiva.

Anche dal lato dell'Agenzia l'adesione non perfezionata mantiene comunque un suo valore.

In caso infatti di accertamento definito ma non perfezionato (per mancato pagamento), l'ufficio (vedi Circ. n. 65/E del 28 giugno 2001) 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, almeno laddove l'accertamento non sia definitivo per scadenza dei termini di impugnazione.

10 dicembre 2015

Giovambattista Palumbo