

## Accertamento con adesione non pagato: è ancora possibile il ricorso?

di [Antonino Russo](#)

Pubblicato il 7 Aprile 2017

se il contribuente non paga l'accertamento con adesione concordato col Fisco ha possibilità di proporre ricorso contro l'atto impositivo? si tratta di un caso non comune in cui giurisprudenza e dottrina a volte non concordano

L'istituto deflativo dell'accertamento con adesione si distingue da quello della conciliazione giudiziale sia per il più conveniente regime di abbattimento delle sanzioni sia perché (a differenza del mezzo transattivo previsto dall'art. 48 D.Lgs n. 546/92) consente il bonario componimento intorno l'avviso di accertamento ancora in un ambito extra-giudiziale.

Pur tuttavia, le norme che disciplinano l'accertamento con adesione (artt. 2, 3, 7, 8, 9 del D.Lgs n. 218/97) hanno sortito alcune difficoltà interpretative poiché spesso non hanno chiarito con sufficiente certezza, le conseguenze giuridiche che derivano dal mancato perfezionamento dell'atto di adesione tramite il pagamento delle somme concordate o (in passato) mediante la prestazione di garanzia.

Questo è il quadro normativo che ha imposto la predetta elaborazione giurisprudenziale.

**Art. 2, c. 3, D.Lgs n. 218/97:** *“L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio...”*.

**Art. 3, c. 4, D.Lgs n. 218/97:** *“L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio”*.

**Art. 7. C. 1, D.Lgs n. 218/97:** *“L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute,*

*anche in forma rateale”.*

**Art. 8 D.lgs n. 218/97:** *“comma In vigore dal 22 ottobre 2015 1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7. Comma 2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro...”.*

**Art. 9, c. 1, D.Lgs 218/97:** *“1. La definizione si perfeziona con il versamento di cui all' articolo 8, comma 1 , ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'articolo 8, comma 2”.*

Alla luce di tale contesto, quando (a seguito della sottoscrizione del concordato con l'ufficio) il versamento di cui all'art. 8 (da parte del contribuente) non avviene, è stato sostenuto da alcuni contribuenti che l'atto di adesione non può ritenersi perfezionato a mente del successivo art. 9 . Il tutto, sempre ad avviso di questa tesi, si tradurrebbe in una rinuncia o ripensamento dello stesso contribuente, con la conseguente possibilità di una impugnazione (sempre da parte di quest'ultimo) dell'accertamento originario.

Su posizione contraria si sono sempre schietati gli uffici dell'Agenzia Entrate, opponendo la circostanza che l'atto di adesione è invece intangibile e non può essere modificato né dal cittadino né dall'ufficio, come dispone l'art. 2, c. 3, del D.Lgs. n. 218/97.

Il contenzioso sorto, a seguito della modifica normativa del 2011 che ha abolito la necessità della prestazione di garanzia ha eliminato la riproposizione della analoga questione della efficacia del concordato quando tale obbligo non veniva onorato (cfr. art. 23, c. 18, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111).

I primi segnali emessi dalla giurisprudenza di merito si rivelavano favorevoli alla parte erariale; infatti la Ctp di Vercelli (sent. n. 14/2009) ebbe a richiamare implicitamente il dovere di lealtà ed il principio di affidamento che sottintende al rapporto Fisco/cittadino; infatti in tale sentenza si argomentò *“sostenere la inesistenza dell'atto in mancanza di pagamento - significa svuotare di ogni contenuto un accordo intercorso tra due parti, dando ad una di esse una posizione di maggiore forza, permettendo al contribuente di decidere unilateralmente di cancellare un atto posto in essere come manifestazione della comune volontà delle due parti, liberamente espressa”.*

Successivamente, la Ctr Piemonte (sent. n. 44/34/10, dep. 17/6/2010), addentrandosi in argomentazioni tese ad individuare la natura dell'atto di adesione, emetteva una decisione ancora favorevole all'Agenzia Entrate, richiamando (in specie) la figura civilistica della *"transazione conservativa"*, ancor oggi richiamata da vari collegi territoriali (Ctp Milano n. 7915/2015, Ctr Palermo nn 50 e 52/2011).

Sostanzialmente la Ctr Piemonte riteneva che la perdita di efficacia dell'atto impositivo può avvenire solo per opera del perfezionamento dell'adesione e che l'Ufficio è autorizzato a chiedere l'adempimento (di quanto convenuto con il contribuente nella procedura di cui al D.Lgs 218/97) attraverso la notifica di un atto coerente con l'atto oggetto di concordato.

Tra le due decisioni interveniva in maniera decisiva la Corte di Cassazione (sent. n. 10086/2009) affermando che *"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, finchè non sia stata 'perfezionata' la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato. In tal senso, sostanzialmente, Cass. n. 18962/2005 ('il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai messo in discussione dal contribuente'); e pure, per a contrariis, Cass. n. 15170/2006, che ammette l'impugnabilità dell'atto impositivo, riconoscendo inoltre al contribuente il vantaggio della sospensione del termine ordinario d'impugnazione, ma solo quando sia stato 'formalizzato il mancato raggiungimento dell'accordo' (dalla motivazione); negando quindi il potere d'impugnazione dell'atto a chi abbia inequivocabilmente concordato, in via di adesione, la misura del tributo da pagare"*.

Allo stato, lo sforzo interpretativo, compiuto dalla giurisprudenza di legittimità, si è tradotto nell'adozione dei principi civilistici inerenti la materia contrattuale, con la conseguenza che *"conclusione dell'adesione"* e *"perfezionamento"* sono, rispettivamente, assimilati alla *"formazione del consenso"* e all' *"adempimento delle obbligazioni"* sorte dal contratto stesso.

La giurisprudenza di merito ha finito con l'aderire univocamente a tali principi (tra le più recenti: Ctp Novara n. 45.1.17, dep. il 23.2.2017) poiché, in definitiva, dopo la firma del concordato fiscale (accertamento con adesione), il ricorso contro l'avviso di accertamento è inammissibile: non per ragioni di tempestività, ma perché l'accertamento mediante adesione, non impugnabile (D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 3, c. 4), produce le obbligazioni descritte dal successivo art. 8, sostitutive di quelle nascenti dall'atto

impositivo. Sulla scorta di questa conclusione l'ufficio può ricorrere agli ordinari mezzi coercitivi per il recupero delle somme convenute tramite il concordato.

La Ctr Napoli (sent. n. 11459 del 19 dicembre 2016), recentemente, ha inoltre precisato che *“In merito invece all' eventuale esistenza di sentenze della Corte Cassazione a sostegno della impugnabilità dell'atto di definizione ex art. 5 bis D.Lgs. n. 218 del 1997<sup>1</sup>, si rileva che è possibile esclusivamente enucleare un importante principio di carattere generale circa l' impugnabilità degli atti dell' amministrazione che comunque manifestano una pretesa tributaria, nessuna delle quali tuttavia presenta diretto riferimento all'istituto concordatario, nè all' avviso di definizione o comunque a forme di definizione ‘concordate’ del contenzioso”*.

7 aprile 2017

Antonino Russo

<sup>1</sup> Articolo abrogato dall'art. 1, c. 637, lett. c, n. 2, L. 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dall'1 gennaio 2015; per l'applicazione di tale disposizione, ved.si il comma 638 del medesimo articolo 1, L. 190/2014. V.si, anche, i commi 18-bis, 18-ter e 18-quater dell'articolo 83, D.L. 25 giugno 2008, n. 112. Con Provv. 10 settembre 2008 (pubblicato nel sito internet dell'Agenzia delle entrate il 10 settembre 2008), modificato dal Provv. 3 agosto 2009, sono state stabilite le modalità di effettuazione della comunicazione dell'adesione ai verbali di constatazione prevista dal presente articolo.