

L'accertamento con adesione è «intoccabile»

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 9 maggio 2009

inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento dopo la firma dell'accertamento con adesione (Angelo Buscema)

L'accertamento con adesione è lo strumento che consente al contribuente di "concordare" la definizione delle imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite giudiziaria. Si tratta, sostanzialmente, di un accordo tra contribuente ed ufficio che può essere raggiunto prima dell'emissione di un avviso di accertamento o anche in seguito, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario. La procedura può essere proposta sia dal contribuente che dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale. L'accertamento con adesione si configura come uno strumento il cui utilizzo tende a "definire" il presupposto d'imposta, oggetto di verifica e valutazione dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Per espressa previsione normativa, l'accertamento "concordato" con l'ufficio non è suscettibile di impugnazione e non è integrabile, né modificabile, a meno che ricorrano condizioni precise e tassative, cui è subordinata l'ulteriore ed "eccezionale" attività accertatrice per lo stesso periodo contributivo, ovvero, per lo stesso presupposto d'imposta. La sottoscrizione dell'atto di adesione può validamente intervenire entro il termine ultimo di impugnazione, per la cui determinazione deve correttamente tenersi conto sia dell'intero periodo di sospensione previsto dal D.Lgs. n. 218 del 1997, sia dell'eventuale periodo di sospensione feriale prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742.

Riguardo ai tempi di presentazione della richiesta, la domanda può essere presentata all'ufficio competente: prima di aver ricevuto la notifica di un atto di accertamento non preceduto da un invito a comparire; dopo aver ricevuto la notifica di un atto impositivo, ma solo fino al momento in cui non scadono i termini per la proposizione dell'eventuale ricorso. La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni anagrafiche e di ogni possibile recapito anche telefonico, deve essere presentata all'ufficio che ha emesso l'atto di accertamento entro 60 giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo posta.

Nel caso di invio per posta ordinaria vale la data di arrivo all'ufficio, mentre vale la data di spedizione se l'istanza è inviata mediante plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Nel presentare domanda di accertamento con adesione il contribuente non perde comunque il diritto di ricorrere davanti al giudice tributario. Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso sia per il pagamento delle imposte accertate, e al termine di questo arco di tempo il contribuente se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Orbene, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 10086 del 30 aprile 2009, ha stabilito che quando l'accertamento con adesione è concluso fra le parti, con la fissazione dell'imposta dovuta, **diventa "intoccabile" (1)**, tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio che non può più integrarlo o modificarlo". Una volta fissato l'importo dell'imposta non possono essere impugnati dal contribuente né l'atto impositivo iniziale né l'accordo con il fisco; non possono essere impugnati dal contribuente né l'atto impositivo iniziale né l'accordo raggiunto con l'amministrazione finanziaria.

Secondo la Suprema corte «Altra cosa è il perfezionamento della definizione concordata che si ottiene mediante il versamento all'Erario di quanto concordemente stabilito (o mediante il versamento della prima rata, con prestazione di garanzia per quelle successive)». «Solo dopo il perfezionamento», ossia dopo il pagamento del debito tributario scaturente dall'accordo, l'atto impositivo perde efficacia». Insomma, «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 di legge, perfezionare) l'accordo, versando quanto da esso risulta». Infatti è la stessa legge che «esclude, la possibilità di impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, finché non sia stata perfezionata la procedura **(2)**, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato». Con la sentenza n. 15170 del 2006 la Cassazione aveva ammesso la possibilità per il contribuente di impugnare «l'atto impositivo», riconoscendogli inoltre il vantaggio della sospensione dei termini, ma solo nel caso di «formalizzazione del mancato raggiungimento dell'accordo con il Fisco».

Assume un significato di particolare rilevanza, poi, l'ipotesi di presentazione dell'istanza di adesione seguita dalla presentazione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

Verificandosi l'ipotizzata situazione, l'impugnazione comporta automaticamente la rinuncia all'istanza presentata in precedenza – trattandosi di procedure alternative – in quanto chiara ed oggettiva volontà di portare la controversia alle decisioni del giudice tributario. L'eventuale impugnazione dell'atto comporta, in modo automatico e definitivo, la rinuncia all'istanza presentata in precedenza. Non può essere certamente esclusa la presentazione dell'istanza nell'ultimo giorno disponibile per ricorrere alla Commissione tributaria provinciale per utilizzare il rimedio giurisdizionale. Al fine di verificare la tempestività o meno del ricorso, è sufficiente detrarre dall'ordinario periodo di 60 giorni quello trascorso dalla notifica dell'atto impositivo alla data di presentazione dell'istanza per calcolare i giorni residui da quello successivo alla scadenza della sospensione. Ovviamente, ove la ripresa interessi il periodo compreso tra il 1° agosto ed il 15 settembre i soggetti interessati beneficeranno comunque di questa ulteriore possibilità.

La negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere. La sospensione per un periodo di novanta giorni del termine per impugnare l'avviso di accertamento, determinata dalla presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione (art. 6 del D.lg. n. 218/1997), non viene meno per il fatto che le parti abbiano – prima della scadenza dei novanta giorni – formalizzato il mancato raggiungimento dell'accordo (Sent. n. 15171 del 12 maggio 2006 dep. il 30 giugno 2006 della Corte Cass. sez. tributaria).

Occorre ricollegare alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per novanta giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'ufficio. Secondo una recente pronuncia della Corte di cassazione (sentenza n. 15171/2006), una volta “partita”, la sospensione dei termini non si interrompe e prima che riprendano a decorrere i termini per impugnare devono comunque trascorrere 90 giorni.

Neppure, infatti, il verbale negativo, formalizzato tra Fisco e contribuente, con cui si ufficializza la conclusione delle trattative e quindi il fallimento del contraddittorio finalizzato all'accordo, blocca i termini di sospensione, che, una volta iniziati, devono giungere comunque a compimento. Il rigetto dell'istanza di accertamento con adesione è atto autonomamente impugnabile, rientrando nella tipologia prevista dall'art. 19, comma 1, lettera h), del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 e l'accertamento giudiziale dell'illegittimità del rigetto determina la caducazione dell'avviso di accertamento emesso in conseguenza del rigetto medesimo (Sent. n. 79 del 25 gennaio 2005 dep. il 13 dicembre 2005 della comm. trib. reg. di Roma, sez. XXIX)

Si rammenta, infine, alla luce di precisi interventi del giudice di merito tributario che:

A) Non esiste alcun obbligo per l'Amministrazione Finanziaria di concludere il procedimento di accertamento per adesione, quando l'accertamento, al quale detto procedimento si riferisca, sia divenuto nelle more definitivo, e che il silenzio serbato dall'Amministrazione Finanziaria sull'istanza avanzata a tal fine dal contribuente non è impugnabile innanzi alla Commissione Tributaria (Sentenza Commissione tributaria provinciale Salerno, sez. XVIII, 20-02-2007, n. 22).

B) Nel caso in cui un avviso di accertamento preceduto dall'invito a comparire ex art. 5 D.lg. n. 218/1997 contenga la preclusione ai contribuenti della facoltà ex art. 6 del medesimo decreto di formulare istanza di accertamento con adesione ed al contempo non vi sia identità di causa petendi e petitum tra gli elementi indicati nell'invito a comparire e le pretese tributarie esercitate con l'avviso di accertamento, sulla base dell'art. 7, comma 2, l. n. 212/2000, esso non è da ritenersi valido (Sent. n. 95 del 7 novembre 2003 dep. il 28 novembre 2003 della comm. trib. di I grado di Trento, sez. V).

C) L'accertamento per adesione circa le somme dovute da una società a titolo di Irpeg, Ilor ed Iva, non coinvolge le responsabilità della società stessa quale sostituto d'imposta (Sent. n. 10 del 7 marzo 2006 dep. il 27 marzo 2006 della comm. trib. reg. di Roma, sez. XIV).

Giova ricordare che è legittima l'iscrizione a ruolo, a titolo definitivo, nonostante l'ufficio non abbia provveduto all'attivazione della fase contenziosa, a seguito della istanza di adesione formulata dal contribuente sulla base dell'accertamento propedeutico, non impugnato dal contribuente. Va disattesa la censura del contribuente secondo cui la sospensione, del termine per impugnare di novanta giorni prevista dall'articolo 6, comma 3, dlgs 218/97, non può operare a danno del contribuente stesso una volta scaduti e spirati i termini ordinari per l'impugnazione ove l'ufficio, venendo meno ad un adempimento obbligatorio in relazione all'istanza di adesione, non abbia permesso al contribuente di esporre le proprie ragioni; in particolare, nessuna conseguenza è prevista a seguito della inattività dell'ufficio, consistente nella mancata convocazione del contribuente prevista dall'articolo 6, comma 4, del dlgs 218/97.

Tale importante principio è stato statuito dalla recente sentenza n. 110 del 20 ottobre 2008 della Commissione Tributaria Regionale di Roma sez. 36, in palese contrasto con un preciso orientamento giurisprudenziale secondo cui in caso di mancata risposta alla istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, l'ufficio non è legittimato a procedere ad iscrizione a ruolo delle somme elencate nell'avviso di accertamento, che perde la sua efficacia a causa del comportamento omissivo dello stesso (*Sent. n. 291 del 1° dicembre 2001 dep. il 21 dicembre 2001 della comm. trib. prov. di Ragusa, sez. I; Sent. n. 289 del 28 novembre 2003 dep. il 21 maggio 2004 della comm. trib. prov. di Siracusa, sez. III*).

NOTE

(1) L'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto), definito con adesione del contribuente (art. 1 del D.Lgs. n. 218/1997), non può essere messo in discussione dal contribuente con una domanda di rimborso di quanto pagato (*Sent. n. 18962 del 28 settembre 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria*).

(2) ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI ...

Oggetto: Istanza di accertamento con adesione

Per il Sig.

in relazione

all'avviso di accertamento ... per l'anno ..., n. ...

notificato il ...

Il sottoscritto ... (Cod. fisc.), nato a ... il ... e residente in ..., alla Via ... - C.A.P. ..., rappresentato, per delega a margine del presente atto, dall'Avv./Dott./Rag. ... ed selettivamente domiciliato presso il suo studio in ..., alla Via ..., n. ... - C.A.P. ...,

PREMESSO

che, in data ..., riceveva la notifica dell'avviso di accertamento ..., n. ..., con il quale codesto Spettabile Ufficio ... rettificava, ai sensi dell'art. ..., la dichiarazione presentata per ..., indicando un maggior imponibile pari a euro ...;

che, contestualmente, codesto Ufficio irrogava sanzioni per complessive euro ... e liquidava

una maggiore imposta ... pari a euro

che l'atto recava le seguenti indicazioni motivate ...; *(riportare motivi dell'accertamento):*

che, peraltro, dall'esame dell'avviso di accertamento emerge chiaramente che ... *(illustrare i motivi di illegittimità e/o infondatezza dell'atto impositivo)* e ciò, anche tenuto conto che ... *(indicare gli elementi, anche documentali, sulla base dei quali è possibile contestare le argomentazioni e le conclusioni esposte dall'Ufficio nell'atto di accertamento);*

che detto avviso di accertamento, per le ragioni esposte, si appalesa illegittimo e, comunque, solo parzialmente fondato;

che, in particolare, si evidenzia una erronea ed illegittima applicazione delle norme che ..., oltre che la mancata considerazione di ...;

che avverso all'avviso di accertamento non è stato ancora proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente;

tutto ciò premesso, il sottoscritto, ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, comma 2, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218,

CHIEDE

che, previa nomina del responsabile del procedimento ed al fine di evitare un oneroso e

defaticante contenzioso, codesto Spettabile Ufficio voglia formulare invito a comparire per la redazione in contraddittorio dell'atto di adesione, entro il termine di 15 giorni dal ricevimento della presente istanza.

Allega:

1) copia dell'avviso di accertamento n. ..., notificato il ...;

2)

Luogo e data

Firma del contribuente

Firma del procuratore nominato

Avv./Dott./Rag.

Angelo Buscema

9 Maggio 2009

ALLEGATO

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 30 aprile 2009, n. 10086

Dati del processo

1.1. Il ministero dell'economia e delle finanze e l'agenzia delle entrate ricorrono, con due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la commissione regionale - accogliendo l'appello proposto dalla contribuente signora (...) titolare di esercizio pubblico, avverso la sentenza n. 713/2001 della commissione tributaria provinciale di Frosinone, che ne aveva dichiarato inammissibile il ricorso - assimila l'avviso di accertamento notificato il 17.11.1998, conseguente alla rideterminazione con metodo induttivo, del reddito netto prodotto nel 1994 dichiarato in Lire 9.321.000 ed accertato in Lire 27.881.000 ai fini IRPEF ed ILOR. 1.2.-. La nominata contribuente non svolge valide difese in questo giudizio di cassazione.

Questioni pregiudiziali

2.1 - Il ricorso proposto dal ministero dell'economia e delle finanze è inammissibile, poiché tale amministrazione - cui è succeduta l'agenzia delle entrate a far data dal 1° 1.2001 - non fu parte nel giudizio d'appello, introdotto con atto d'impugnazione depositato il 20.12.2001, proposto dall'ufficio di Frosinone di detta agenzia (Cass. n. 9004/2007).

2.1.1. nessun provvedimento deve essere adottato riguardo alle spese inerenti a tale ricorso, poiché la parte intimata non ha svolto valide difese in questo giudizio di cassazione.

2.2.- 11 ricorso, consegnato all'ufficiale giudiziario per la notifica il 15.7.2005 (come risulta dal timbro apposto sulla prima pagina) - oltre il termine di un anno più 46 giorni (articoli 62, co. 2, D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546; 327,1° co., c.p.c.; e 1, legge 7 ottobre 1969, n. 742), scaduto il 15.2.2004, essendo stata pubblicata la sentenza della commissione regionale il giorno 3 1.12.2002 è ammissibile, ai sensi dell'articolo 16, co. 6, 2° per., legge 27 dicembre 2002, n. 289, trattandosi di lite fiscale concernente IRPEF e ILOR, definibile in virtù del condono concesso dalla norma citata in uno con la sospensione e proroga dei termini per la proposizione, fra l'altro, di ricorsi e controricorsi, dal 1.1.2003, data di entrata in vigore di detta legge, fino al 1°6.2004; ragion per cui risulta rispettato il termine per l'impugnazione, che sarebbe spirato il giorno 18.7.2005 (Cfr. Cassa. n. 2289 1/2005). 2.3. La signora (...) ha depositato un atto in data 11.4.2006, a propria firma, intitolato "memoria di parte". Tale atto è inammissibile, ai sensi dell'articolo 370, 1° co., ult. per. c.p.c., in mancanza di controricorso tempestivo e ritualmente notificato a controparte.

Motivi del ricorso

3.1. Col primo motivo di censura l'agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione degli articoli 6 e 12, D.L.vo 19 giugno 1997, n. 218, anche con riferimento all'articolo 21 D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, sostenendo che, avendo le parti concluso un accordo transattivo - accertamento con adesione, ai sensi del D. l. n. 218/1997 la contribuente non poteva ulteriormente giovare della sospensione dei termini (novanta giorni) concessa dal suddetto articolo 6, co. 3, per l'impugnazione dell'atto impositivo; cosicché, diversamente da quanto ritenuto erroneamente dalla commissione regionale, all'atto della proposizione del ricorso (25.2.1999) ella era decaduta dal relativo potere, essendo stato notificato l'avviso di accertamento il 17.11.1998.

3.2.- Col secondo motivo, si lamenta "omessa pronuncia" (*recte*, omessa motivazione), ex

articolo

360, 1° co. n. 5, c.p.c. in ordine all'annullamento dell'atto impositivo, asseritamente senza previa analisi delle ragioni poste dall'ufficio a base dell'accertamento induttivo.

Decisione

4.1.- Il primo motivo di ricorso è fondato, nei termini di ragione di seguito espressi, ed assorbe il secondo motivo. La sentenza impugnata, pertanto, deve essere cassata e non essendo necessarie ulteriori indagini di fatto, la causa deve essere decisa nel merito, con dichiarazione d'inammissibilità del ricorso introduttivo. Le spese dell'intero giudizio debbono essere integralmente compensate tra le parti per giusti motivi, ravvisabili nell'obiettiva difficoltà d'interpretazione delle norme, resa evidente dal diverso esito dei giudizi di merito e superata mediante giurisprudenza posteriore ad essi.

Motivi della decisione

5.1. E' circostanza *non* contestata, riferita sia in sentenza sia nel ricorso, che "le parti, hanno sottoscritto in data 15.2.1999 un accordo su un reddito di L. 22.000.000" (dalla sentenza); pertanto - esclusa in ogni caso la pertinenza dell'articolo 12, D.L.vo n. 218/1997, norma compresa nel Capo III di tale testo legislativo, che non si riferisce alle imposte dirette (interessanti questo giudizio) o all'EVA, bensì alle "altre imposte indirette" - occorre aggiungere che neppure può essere utilizzato per la soluzione della controversia, il precedente articolo 6, il cui comma 3 dispone (fra l'altro) che siano sospesi per un periodo di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di concordato, sia il termine ordinario d'impugnazione dell'atto impositivo sia l'iscrizione a ruolo provvisoria del tributo: questa norma, infatti, contempla esclusivamente l'ipotesi di presentazione dell'istanza di concordato (domanda di accertamento con adesione), e si conclude prescrivendo l'interpretazione univoca che deve essere data al comportamento di chi, dopo aver presentato l'istanza, impugni l'avviso di accertamento o rettifica: in tal caso, l'impugnazione comporta, *ex lege*, rinuncia all'istanza. 5.2.- Quando invece, come nel caso concreto, 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, come prescrive l'articolo 2, co. 3, dello stesso testo di legge (salve le eccezioni, non ricorrenti nel caso di specie, stabilite dal successivo comma 4). Altra cosa è il "perfezionamento della definizione" concordata (articolo 9), che si ottiene mediante il versamento all'erario di quanto concordemente stabilito (o mediante il versamento della prima rata, con prestazione di

garanzia per quelle successive). Solo dopo il “perfezionamento”, ossia dopo il pagamento del debito tributario scaturente dall’accordo, l’atto impositivo perde efficacia (articolo 6, co. 4, ult. per.). 5.3.- Tanto premesso, si deve concludere nel senso 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 fatto 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 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 detratto a chi abbia inequivocabilmente concordato, in via di adesione, la misura

del tributo da pagare. 5.4.- In base alle considerazioni che precedono, ed in conformità a principi generali del diritto, debbono ritenersi erronee le affermazioni, contenute in sentenza, circa la possibilità di “rinuncia” o di “ripensamento” del contribuente dopo la definizione del contesto mediante adesione; o circa la pretesa irrilevanza del fatto “che alla data del 15.2.1999 le parti avessero raggiunto un accordo, non essendo stato tale accordo perfezionato dai successivi (indispensabili) adempimenti, e perciò in quanto tale sempre revocabile”.

In realtà, le norme esaminate non autorizzano affatto simili rinun.zie o ripensamenti dopo la conclusione dell’accordo, e non ne prevedono la revocabilità; anzi ne sanciscono espressamente l’immodificabilità (articolo 3, co. 4, cit); mentre il successivo inadempimento (perfezionamento), nei termini e con le modalità stabilite dall’articolo 8, giustificherebbe l’adozione dei normali mezzi, di coercizione, e non potrebbe mettere nel nulla l’accordo in mancanza di una specifica disposizione in tal senso.

5.5.- Il riferimento (pure in sentenza) all’articolo 12, co. 2, D.L.vo n. 218/1997, oltre ad essere del tutto fuor di luogo poiché la norma si riferisce, come si è già avvertito (par. 5.1), ad altro tipo &imposta, è errato nel merito: la norma di simile contenuto, qui applicabile, è quella dell’articolo 6, co. 3, ult. per. (“L’impugnazione dell’atto comporta rinuncia all’istanza”), che però si riferisce ad un comportamento antecedente la conclusione dell’accordo, allorché la presentazione del ricorso contro l’atto impositivo è considerata dalla legge incompatibile con la volontà di concluderlo.

5.6.- 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 (articolo 3, co. 4 D.L.vo n. 218/1997), produce le obbligazioni descritte dal successivo articolo 8, sostitutive di quelle nascenti dall’atto impositivo. In questi termini, il primo motivo del ricorso per cassazione deve essere accolto. Il secondo motivo, riflettente il merito, ne rimane assorbito.

Dispositivo

P.Q.M

Dichiara inammissibile il ricorso del ministero dell'economia e delle finanze; accoglie il ricorso dell'agenzia; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo della lite; compensa integralmente fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l