

REGOLE E TERMINI DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, al comma 1, prevede che «il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione»; al successivo comma 2, stabilisce che «il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la Commissione Tributaria Provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico».

L'art. 3 dello stesso art. 6 prevede che «il termine per l'impugnazione indicato al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente...»; in pendenza di tale sospensione, il successivo comma 4 attribuisce all'Ufficio un termine di giorni quindici per formulare al contribuente un invito a comparire.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno chiarito che la mancata convocazione del contribuente non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (Cass. Sez. Unite, n. 3676 del 17/2/2010; Cass. n. 29128 del 28/12/2011), riconoscendo in tal modo che si tratta di attività facoltativa, la cui omissione non produce effetti invalidanti del procedimento, poiché il Fisco può valutare autonomamente l'opportunità o meno della definizione consensuale. Resta,

dunque, efficace l'atto impositivo pure se il fisco non ha promosso il contraddittorio sull'istanza del contribuente.

Si è precisato che, in tema di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, la presentazione dell'istanza di definizione, così come il protrarsi nel tempo della relativa procedura, non toglie efficacia all'accertamento, ma sterilizza per novanta giorni il termine d'impugnazione, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, poiché, a norma degli articoli 6 e 12 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, soltanto all'atto del perfezionamento della definizione l'avviso perde efficacia (Cass. n. 3368 del 2012), secondo un meccanismo non dissimile da quello per il normale consolidamento del silenzio-rifiuto (art. 2 legge n. 241 del 1990; art. 21 proc. trib.), il che rende coerente con l'ordinamento generale considerare tacitamente rigettata l'istanza di accertamento con adesione, una volta che sia spirato quel termine dalla presentazione della istanza senza che l'Ufficio abbia risposto (Cass. n. 993 del 21 gennaio 2015; Cass. n. 15401 del 21 giugno 2017).

Se non interviene la definizione dell'avviso di accertamento, l'omessa convocazione del contribuente non può impedire che l'atto impositivo divenga definitivo, se non impugnato entro il termine di legge, che decorre dalla data di cessazione del periodo di sospensione di cui al comma 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Quest'ultimo termine, infatti, è volto a garantire uno spatium deliberandi in vista dell'accertamento con adesione (Cass. n. 16347 del 28/6/2013), sicchè, decorso lo stesso senza che sia stata definita la composizione bonaria, riprende a decorrere il termine per l'impugnazione sospeso dalla presentazione dell'istanza, senza che la mancata definizione della stessa ne comporti un'ulteriore sospensione sine die.

Dal tenore letterale della disposizione normativa in esame si evince, quindi, che la sospensione dei termini opera solo con riguardo all'istanza di accertamento con adesione formulata a seguito di notifica dell'avviso di accertamento, prevista al comma 2 dell'art. 6 citato, e non anche con riguardo all'istanza di accertamento con adesione prevista al comma 1 dello stesso art. 6, stante l'espresso richiamo, contenuto al comma 3 dell'art. 6 citato, all'impugnazione dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale indicata al comma 2 dello stesso articolo proponibile soltanto avverso l'atto impositivo.

Non rileva, pertanto, che il contribuente abbia presentato una prima istanza in data antecedente alla notifica dell'avviso di accertamento ed immediatamente dopo la verifica, poiché, non potendo da tale istanza derivare alcuna sospensione dei termini, non può dirsi che il contribuente abbia consumato la facoltà di avvalersi di tale sospensione; soltanto con la seconda istanza, proposta a seguito di notifica dell'avviso di accertamento, è iniziato a decorrere l'effetto sospensivo dei termini di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997.

La Corte di Cassazione – Quinta Sezione Civile – con l'importante ordinanza n. 13172 depositata in cancelleria il 16 maggio 2019 ha affermato il seguente principio di diritto:

«La sospensione del termine per l'impugnazione, prevista dall'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, opera solo dalla data di presentazione, da parte del contribuente, dell'istanza di accertamento con adesione formulata a seguito di notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito a comparire di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997, e non dall'istanza di accertamento con adesione, prevista dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997».

Lecce, 01 giugno 2019

**AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione**

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it