

**QUINTO LABORATORIO  
SUL PROCESSO TRIBUTARIO**

**GLI ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Parte II  
ACCERTAMENTO CON ADESIONE**

RIFERIMENTI NORMATIVI  
D.LGS. 218/1997

## 1. Cenni generali sull'istituto<sup>(\*)</sup>

L'accertamento con adesione è un istituto deflattivo del contenzioso che consente di rideterminare la pretesa tributaria in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

L'accertamento con adesione, disciplinato dagli artt. 5, 6, 12 del D.Lgs n. 218/1997 – e successive modifiche intervenute –, offre al contribuente la possibilità di definire le imposte dovute in fase precontenziosa in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

È un “accordo” tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

Sulla natura giuridica dell'istituto si è assistito ad un acceso dibattito dottrinario, sostanzialmente ancora in corso, discutendosi fra la natura negoziale, transattiva, di contratto di diritto pubblico, o piuttosto di accordo propedeutico alla determinazione della pretesa che non assume i tratti privatistici ed è pur sempre condizionato dal pagamento del dovuto con le forme previste dal d.lgs. ult.cit. Quella natura proteiforme sulla quale ha sapientemente insistito la Consigliera Angelina Perrino nella sua introduzione ai lavori in una prospettiva riferita in generale agli istituti deflattivi in ambito tributario che ritorna in modo marcato anche nell'accertamento con adesione.

Il tema presenta dunque profili di indubbio interesse, andando a toccare il ruolo del privato nella formazione della pretesa impositiva e, a monte, la natura dell'attività dell'amministrazione che “partecipa” nel procedimento di adesione alla determinazione del debito fiscale rinunciando – in caso di adesione successiva a precedente avviso – alla maggiore pretesa. Insistere sulla natura negoziale e transattiva dell'istituto imporrebbe di rinunciare al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria correlato alla base pubblicistica del rapporto d'imposta (di cui molti oggi dubitano). Per converso, accentuare la natura pur sempre autoritativa dell'istituto, svalutando i profili della partecipazione del contribuente, vuol dire valorizzare i tratti “amministrativi” delle vicende che più si colgono nella previsione dell'art.7 d.lgs. ult. cit. laddove impone l'obbligo di motivazione dell'atto di accertamento adesione; elemento quest'ultimo che non è tipico dei contratti di diritto privato, come osservato in dottrina (F.Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, *Riv. Dir trib.* ,2002,431 e 433, il quale inquadra l'istituto tra gli atti consensuali bilaterali non contrattuali, non riconducibili né all'attività di diritto privato, né a quella normativa ed autoritativa dell'amministrazione finanziaria).

Più in generale, quattro appaiono i tratti caratterizzanti l'istituto in esame, appunto costituiti dalla rilevanza del contraddittorio, dalla incidenza della volontà del contribuente nella determinazione finale della pretesa fiscale e della motivazione degli atti accertativi che prendono vita a seconda del momento nel quale interviene il contribuente.

---

<sup>(\*)</sup> Consigliere della Corte di Cassazione

<sup>(\*)</sup> Avvocato, Presidente di sezione emerito della Corte di Cassazione

<sup>(\*)</sup> Ha collaborato alla redazione del testo il dott. Bartolo Quartana

Quanto al primo, v'è solo da evidenziare, in questa sede, come la mancanza del contraddittorio, pur disciplinato normativamente dall'art.5 c.1 e dall'art.6, c.4 – per le diverse ipotesi di attivazione dell'adesione da parte dell'Ufficio o del contribuente – la giurisprudenza di legittimità ha sempre ritenuto che l'Amministrazione finanziaria conservi piena libertà di scegliere se aderire o meno alla richiesta del contribuente ed attivare il contraddittorio, in quanto frutto di una valutazione discrezionale fondata sulla decisività (ed idoneità argomentativa) degli elementi posti a base dell'accertamento (che renderebbero l'attivazione del contraddittorio un inutile appesantimento procedimentale) (Cass., 474/2018; 11438/2016; 25082/2013; 21760/2012; 28051/2009, Cass.n.31472(2019) e comunque ha escluso in mancanza la nullità del procedimento di accertamento (Cass., SS.UU., 3676/2010).

Si tratta tuttavia di una posizione da rimeditare almeno per i tributi armonizzati, tenuto conto di quella giurisprudenza che valorizza il contraddittorio quale espressione dei principi costituzionali di cui agli artt. 24, 53 e 97 Cost. e del principio del giusto procedimento di fonte eurounitaria, e alla quale il legislatore ha inteso recentemente rimediare, inserendo, per gli avvisi di accertamento emessi a decorrere dal 1.7.2020, un nuovo art. 5-ter che prevede l'obbligo di invio dell'invito a comparire di cui al comma 5 (art. 4-octies, d.l. 34/2019, conv. in L. 58/2019) e, specificamente, la sanzione dell'invalidità in caso di mancato rispetto di siffatto obbligo.

Quanto al ruolo svolto dalla volontà e più in generale dal contegno del contribuente in occasione del procedimento di adesione, v'è solo da dire, senza pretesa alcuna di approfondimento, che la possibilità che la volontà del contribuente intervenga prima dell'adozione di un avviso – in base alla scelta del contribuente o all'invito dell'ufficio – ovvero successivamente all'adozione dell'accertamento assume tratti peculiari, risultando evidente che prima dell'adozione di un atto il contraddittorio determinerà il contenuto del successivo avviso di accertamento con adesione, al cui interno la motivazione dell'atto nascerà, appunto, per la prima volta, dall'accordo fra amministrazione e contribuente. La motivazione di questo atto di accertamento con adesione che è prevista espressamente come tratto distintivo della modalità prescelta dalle parti, non ha, tuttavia le finalità tipiche della motivazione dell'atto di accertamento. E ciò per l'ovvia ragione che l'accertamento con adesione non è impugnabile, per espressa previsione normativa – cfr.art.2, c.3 d.lgs.n.218/1997 – *L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione* –. La motivazione, in questi casi, serve semmai ad indicare gli elementi sui quali si fonda l'adesione e, più in generale a manifestare le ragioni che hanno giustificato la rideterminazione della pretesa. Si tratta di elementi da tenere presente quando appunto si ragiona su alcuni aspetti che riguardano il momento successivo all'adozione dell'accertamento con adesione, sui quali si tornerà al momento dell'esame delle domande proposte.

Diversa risulterà, invece la motivazione del provvedimento che dovesse seguire la mancata conclusione del procedimento di adesione. Infatti, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che la formulazione da parte dell'Ufficio di una proposta avente un contenuto ridotto rispetto alla pretesa impositiva, non determina né la rinuncia alla stessa, né il disconoscimento della consistenza probatoria degli atti istruttori esperiti, sicché, nell'ipotesi di mancata adesione da parte del contribuente, l'Amministrazione procede legittimamente a dar corso all'avviso già notificato, che non perde efficacia, incombendo un onere aggravato di motivazione nei soli casi in cui il contraddittorio sia stato attivato anteriormente all'invio dell'avviso, e sempreché il contribuente abbia fornito elementi di valutazione-cfr.Cass.n.29529/2018-.

E poi è sul valore che va attribuito all'accordo di adesione travolto dal mancato perfezionamento dello stesso che, probabilmente, ritorna sottotraccia la necessità di una presa di posizione chiara sul tema.

In ogni caso, ogni disquisizione di natura teorica deve, infatti, fare i conti con la previsione di cui all'art. 9, D.Lgs. n. 218/1997, a cui tenore "la definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'art. 8, comma 2".

L'articolo 1 del D.Lgs. n. 218/97 conferma, in termini generali, il principio della collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente in tema di accertamento delle imposte: "*l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con un'adesione del contribuente, su proposta degli Uffici competenti*".

Tale istituto non prevede, in via di principio, cause di inammissibilità, essendovi ammessi tutti i contribuenti:

- persone fisiche
- società di persone
- associazioni professionali
- società di capitali
- enti
- sostituti d'imposta.

La definizione mediante adesione dell'accertamento comporta indubbi vantaggi, sia di ordine economico che di natura personale.

Infatti, l'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Mentre per l'amministrazione finanziaria il vantaggio consiste nel ricevere il pagamento del debito nel minor tempo possibile.

Sul piano penale l'accertamento con adesione rileva come causa di non punibilità solo nelle ipotesi di cui al primo comma dell'art. 13 <sup>(1)</sup> d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Mentre nella generalità dei casi opera solo al fine di cui all' art. 13 bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 secondo cui per i fatti accertati, perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. E l'effetto "premiante" si

---

(<sup>1</sup>) **Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario** "1. I reati di cui agli articoli 10-bis (omesso versamento di ritenute) , 10-ter (omesso versamento IVA) e 10-quater (indebita compensazione), non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Mentre in base al secondo comma 2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali

concretizza nell'abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

Rimane perciò, in linea di principio, fermo che la determinazione dell'imposta compiuta attraverso l'accertamento per adesione non giova automaticamente al contribuente in sede penale.

Si veda la sentenza n. 5640 del 14 febbraio 2012 della terza sezione penale della Corte secondo cui si fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità prevista per i reati in materia tributaria, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. Quindi è ben possibile che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario. Ciò però non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo possa eventualmente pervenire — sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario — ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario. L'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un' iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Nondimeno il giudice penale non è vincolato all'imposta così "accertata"; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità prevista dagli artt. 4 e 5 citati occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta (nella specie il tribunale ha verificato che l'imposta risultante dall'accertamento con adesione era – sensibilmente – inferiore alla soglia di punibilità e correttamente ha ritenuto venir meno, al fine della cognizione dei fatti in sede cautelare, il *fumus commissi delicti*. Laddove il Procuratore della Repubblica ricorrente, pur esattamente deducendo l'autonomia di valutazione del giudice penale, non ha allegato alcuna circostanza di fatto, risultante dagli atti di indagine e non considerata dal tribunale, per poter ritenere che l'imposta evasa fosse di importo maggiore e raggiungesse la soglia di punibilità). Si vedano altresì e sentenze n. 35001 del 23 giugno - 27 settembre 2010 e n. 21213 del 26 febbraio - 28 maggio 2008.

L'accertamento con adesione del contribuente può riguardare tutte le tipologie di reddito ed è esteso a qualsiasi fattispecie accertativa.

Sono escluse dall'adesione le vertenze relative alle sole sanzioni. Infatti uno degli effetti dell'accordo consiste, di per sé, nella riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo edittale. Rientrano nell'ambito di applicazione dell'adesione, in sostanza, tutte le tipologie di imposta, ivi compresi i tributi locali, qualora ciò sia contemplato nell'apposito regolamento comunale. La definizione ai fini delle imposte sui redditi ha effetto ai fini Iva, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti (articolo 2, comma 1, del D.Lgs. n. 218/97).

Per quanto riguarda l'attivazione dell'istituto, la procedura di accertamento con adesione può scaturire, come si accennava, sia da una proposta dell'Ufficio- che precede l'avviso di accertamento mai notificato al contribuente - nella quale vengono precisati gli importi che il

contribuente dovrebbe essere tenuto a corrispondere al fisco, sia da una richiesta presentata dal contribuente dopo che a questi è stato notificato l'avviso di accertamento o rettifica non preceduto dall'invito di cui all'art.5 d.lgs. n.218/1995, o ancor prima, allorché l'amministrazione abbia effettuato nei suoi confronti accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'art.33 DPR n.600/1973 e 52 DPR n.633/1972.

Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire non potrà in seguito ricorrere a questo istituto per gli stessi elementi e per i periodi d'imposta indicati nell'invito.

La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni anagrafiche e di ogni possibile recapito anche telefonico, deve essere presentata – prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale – all'ufficio che lo ha emesso entro 60 giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo posta.

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare o assistere da un procuratore.

L'ufficio, entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza, formula al contribuente l'invito a comparire, anche telefonicamente o telematicamente, senza che ciò comporti alcun obbligo di definizione dell'accertamento per l'ufficio.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti. L'intera procedura si perfeziona, come si diceva, soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso. Solo così, infatti, si può ritenere definito il rapporto tributario.

Il contenuto dell'atto di adesione è analogo a quello dell'avviso di accertamento: deve essere motivato- come già accennato- e deve contenere la liquidazione delle imposte e degli altri importi dovuti.

L'accertamento con adesione è definitivo: non è impugnabile da parte del contribuente e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. Esso non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

L'avvenuta formulazione di una proposta di accertamento con adesione, come si avrà modo di specificare in sede di esame specifico dei quesiti, non determina il disconoscimento della consistenza probatoria conseguente all'accertamento né comporta la rinuncia a far valere la pretesa tributaria.

Ne consegue che il verbale di constatazione di mancato accordo, intervenuto nel procedimento di definizione mediante adesione implica la mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra contribuente ed ufficio giudiziario, e non, invece, la rinuncia, da parte di quest'ultimo, a far valere le pretese tributarie contestate.

Infatti, in caso di mancata adesione contribuente e Amministrazione finanziaria semplicemente non hanno concordato nella determinazione della pretesa tributaria, alla luce degli elementi emersi nel corso del contraddittorio, con la sola conseguenza che l'avviso di accertamento, legittimamente notificato dall'Ufficio, deve essere specificamente motivato e tenere conto degli eventuali chiarimenti e prove fornite dal contribuente. E la formulazione da parte dell'Ufficio, in sede di procedimento per adesione, di una proposta avente contenuto ridotto rispetto alla pretesa impositiva, non determina né la rinuncia alla stessa, né il

disconoscimento del valore probatorio degli atti istruttori esperiti – Cass.n.13907/2018, in *Riv.giur.trib.*, 2018, 667, con nota di F. Dami.<sup>2</sup>

Va ancora aggiunto che il mancato perfezionamento dell'accordo consente l'impugnazione dell'originario avviso di accertamento emesso dall'amministrazione da parte del contribuente, non integrando l'atto di adesione, sottoscritto ma non seguito dagli adempimenti prescritti, il valore di riconoscimento del debito tributario "definito e consolidato" – cfr.Cass.n.9485/2018, in *Il fisco*, f.22,2018,2167, con commento di G.Sassara-. In tale occasione si è poi ritenuto che in ogni caso, al mancato perfezionamento dell'adesione, può seguire la rideterminazione della pretesa impositiva mantenendo ferme le risultanze del contraddittorio instaurato con il contribuente, senza che il riconoscimento della minor pretesa possa essere valutata dal giudice di merito quale indizio della infondatezza delle risultanze della verifica.

In caso di mancato raggiungimento dell'accordo l'Ufficio può, dunque, legittimamente dar corso all'avviso già notificato, incombendo un onere aggravato di motivazione nei soli casi in cui il contraddittorio sia stato attivato anteriormente all'avviso, sempreché il contribuente abbia fornito elementi di valutazione (Cass. n. 29529/2018).

## **2.Risposta ai quesiti**

---

<sup>2</sup> Quindi Cass. n. 9659 del 14 aprile 2017 ha statuito che in tema di accertamento con adesione, il verbale di constatazione di mancato accordo, intervenuto nel procedimento di definizione ex art. 12 del d.lgs. n. 218 del 1997, implica la mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra contribuente ed ufficio finanziario, e non, invece, la rinuncia, da parte di quest'ultimo, a far valere le pretese tributarie contestate. Infatti "il motivo di ricorso, con cui la ricorrente deduce il vizio di motivazione della sentenza impugnata per avere i giudici di appello fondato la decisione di annullamento di alcune riprese a tassazione (quelle indicate come H1, H2, H3, H4, H8 e H12) sulla base del contenuto di un processo verbale sottoscritto dalle parti in data 9 dicembre 2008, è fondato e va accolto. Invero, in tale verbale, riprodotto per autosufficienza nel ricorso (mediante copia fotostatica allegata al medesimo), si dà atto soltanto del mancato raggiungimento dell'accordo sulla proposta dell'Ufficio finanziario di rinunciare ai predetti rlievi, non accettata dalla società contribuente in quanto non comprensiva anche delle riprese a tassazione delle perdite su crediti e delle provvigioni passive. E', quindi, evidente che il semplice riferimento al contenuto di tale verbale sia del tutto inidoneo a giustificare la decisione adottata dalla Commissione di appello, alla stregua del fatto che la proposta non accettata non implicava, come sembrano ritenere i giudici, una rinuncia dell'ufficio finanziario a far valere le pretese fiscali contestate alla contribuente".Non sembra pienamente coerente con questo indirizzo: Cass. n. 6924 del 17 marzo 2017, in cui viene confermata la sentenza della CTR sfavorevole alla contribuente motivata con l'osservazione secondo cui «nel corso del contraddittorio fra le parti avviato, la Società si era pur dichiarata disponibile ad un procedimento di adesione per ricavi pari a € 44.008,00». E dunque il ricorso per cassazione della contribuente andava respinto ancorché il procedimento di accertamento con adesione non si fosse affatto concluso e quindi sempre secondo la contribuente "non potessero essere utilizzate «in chiave confessoria» le dichiarazioni rilasciate in quella sede" in quanto la CTR - senza aver fatto alcun ricorso al valore legale della confessione stabilito dall'art. 2730 c.c. - aveva accertato il fatto dei ricavi non dichiarati semplicemente presumendolo ai sensi dell'art. 2729 cc. dalla circostanza della «disponibilità» a considerare uno scostamento pari a € 44.008,00 manifestata dalla contribuente nel corso del procedimento di accertamento con adesione (Cass. sez. trib. n. 23946 del 2011; Cass. sez. I n. 15952 del 2007). A questa pronuncia si affianca l'ordinanza n. 9326 del 28 aprile 2014, secondo cui costituisce un argomento logico e connotato da idonea chiarezza e sufficienza ai fini del requisito motivazionale, il riferimento di una proposta accettata dal rappresentante del contribuente ancorché non trasfuso in un accertamento per adesione.

Scheda II – quesito 1

**1) E' possibile proporre da parte del contribuente che abbia accettato con adesione, un'istanza di rimborso di quanto a suo avviso versato in eccedenza per un errore che avrebbe viziato la sua adesione?\***

a. sì;

b. no; solo le somme corrisposte a titolo di sanzioni;

c. altro, indicare:

Si tratta di stabilire se, in caso di accertamento con adesione con definizione perfezionata mediante versamento delle somme dovute, il contribuente conservi la facoltà di proporre istanza di rimborso di quanto a suo avviso versato in eccesso per un errore che avrebbe viziato la volontà di manifestata con l'istanza di adesione e la successiva sottoscrizione dell'atto.

*In primis*, è utile prendere le mosse dal dato normativo in materia di avviso di accertamento con adesione. Infatti, ai sensi degli artt. 2, comma 3, e 3, comma 4, del d.lgs. n. 218 del 1997, l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile e non è modificabile dall'Ufficio.

Sulla base di queste premesse la Suprema Corte, con l'ord. n. 13129/2018 ha escluso la possibilità di proporre istanza di rimborso di quanto ad avviso del contribuente versato in eccedenza per un errore che avrebbe viziato la sua adesione. Il Giudice di legittimità afferma, infatti, che l'istanza di rimborso deve considerarsi improponibile in quanto costituirebbe una surrettizia forma di impugnazione.

Interviene, inoltre, ad escludere la proponibilità dell'istanza di rimborso la stessa *ratio* dell'istituto. Lo scopo dell'accertamento con adesione è, infatti, connotato dall'interesse pubblico di acquisire immediatamente le somme risultanti dall'accordo. Ove fosse possibile la proposizione dell'istanza di rimborso, si finirebbe col mettere in discussione la sussistenza o la misura dell'obbligazione fiscale interessata dall'intervenuta adesione, laddove, invece, le somme versate non possono essere più messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso.

Tuttavia può presentare interesse dar atto di alcune circostanze in cui si è ritenuto che la parte fosse, in qualche misura, legittimata a correggere i propri errori.

Si ricorda in proposito la sentenza della quinta sezione civile n. 7378 del 31 marzo 2011 secondo cui il verbale di conciliazione, relativo ad un ampio periodo temporale, concluso fra Amministrazione finanziaria e contribuente trasfuso poi in conciliazioni ed accertamenti con adesione, pur avendo efficacia identica a quella propria degli atti di cui ha costituito il presupposto, può essere contestato dalla **Amministrazione ex art. 1362** del codice civile, 2 *quater* del DL 564/1994 e 2 DM 87/1997, deducendo che per un mero errore materiale il funzionario che ha redatto il documento è indicato una somma da rimborsare superiore a quella deducibile dall'accordo e dalle circostanze di fatto (nel caso di specie si discuteva di un errore di oltre un miliardo e mezzo di lire).

---

\* 26 NO (65%), 12 SI (30%) e 2 "altro" (5%).

Dalle risposte al quesito in oggetto si evinca una certa incertezza sulla soluzione offerta

Affrontando un altro ordine di problemi l'ordinanza n. 4566 del 21 febbraio 2020 ha deciso: “fermo il principio generale in virtù del quale la definizione dell'accertamento con adesione, su istanza del contribuente, determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, con la conseguente inammissibilità del ricorso volto a contestare il relativo atto, deve tuttavia ammettersi l'impugnabilità dell'atto di definizione quando non vi sia corrispondenza tra gli importi in esso contenuti e quelli indicati nel processo verbale di contestazione al quale egli aveva aderito, atteso che, diversamente, verrebbero limitati i diritti del contribuente sanciti dall'art. 24 Cost., tenuto conto peraltro, che l'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992 si deve interpretare estensivamente, identificandosi tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente”.

Scheda II – quesito 2

**2) Il contribuente che, in seguito ad accertamento con adesione abbia omesso il versamento alla scadenza anche di una sola delle rate successive alla prima decade dal beneficio della rateizzazione, rendendo legittima l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi, e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti?\***

a. *sì*;

b. *no*;

c. *altro, indicare:*

La risposta al quesito offerta dalla giurisprudenza di legittimità è stata affermativa<sup>(3)</sup>.

(\*) SI (82,5%), NO (7,5%), “altro” (10%).

L'esito dell'intervista ha visto prevalere nettamente la risposta affermativa al quesito, in linea con la giurisprudenza di legittimità

<sup>(3)</sup> Giova premettere che secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione ai fini del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione del contribuente, il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono una semplice modalità di esecuzione della procedura ma un presupposto fondamentale e imprescindibile di efficacia della stessa; ove questi difettino, la procedura di accertamento con adesione non si perfeziona e la pretesa tributaria permane nella sua integrità (da ultimo Cass. n. 02161/2019). Già Cass n. 13750/2013 aveva sottolineato che il mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione restituisce piena efficacia all'originario accertamento, non assumendo rilevanza la circostanza che i valori accertati avrebbero potuto essere eccessivamente alti, vista la riduzione degli stessi. Peraltro, secondo quanto affermato da Cass.n.9485/2018- in *Il fisco*, 2018, f.22, 2167, con nota di A. Russo-, al mancato versamento delle somme concordate con l'atto di adesione all'inefficacia dell'accordo sottoscritto consegue altresì l'ammissibilità del ricorso avverso l'avviso di accertamento e la cartella sorta per detto mancato versamento, sempreché tali impugnazioni siano tempestive. Cass. 9176/2016 ha poi chiarito che l'inadempimento non determina la decadenza (ma è soggetto ad altre minori sanzioni) solo quando possa essere qualificato “lieve” ai sensi dell' art.15 ter comma 3 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602, applicabile al mancato tempestivo pagamento delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218; ma non alla diversa fattispecie prevista dall'art. 15 d.lgs n.218 del 1997, il quale stabilisce la perdita del beneficio della riduzione delle sanzioni qualora il contribuente destinatario dell'avviso di accertamento non abbia provveduto al pagamento delle imposte e delle sanzioni ridotte entro il termine perentorio previsto per l'impugnazione dell'atto impositivo(conf.Cass.n.14279/2018).

Questo è l'orientamento sostenuto dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13133/2018 con la quale si è chiarito che il contribuente, ai sensi dell'art. 8, comma 3-bis, del d.lgs. n. 218 del 1997, decade dal beneficio della rateizzazione a seguito del mancato versamento alla scadenza anche di una sola delle rate successiva alla prima, con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni, dedotti i versamenti già eseguiti. Nel caso esaminato dalla Cassazione un contribuente aveva aderito al processo verbale di contestazione, in materia di IRPEF, Addizionale Regionale e Comunale secondo quanto disposto dal d.lgs. n. 218 del 1997, optando per l'adempimento dilazionato del dovuto e poi non provvedendo, a causa di problemi finanziari, al pagamento delle rate scadute. In esito a tale contegno l'Agenzia aveva iscritto a ruolo, ex art. 14 d.P.R. n. 602 del 1973, le intere somme dovute dedotti i versamenti già eseguiti, con sanzioni ed interessi, notificando la relativa cartella di pagamento. L'impugnazione del contribuente, volte a sostenere che il mancato pagamento delle rate non potesse determinare l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto ma solo delle rate scadute e non pagate veniva respinta parzialmente in primo – ove si escludevano le sanzioni - ed integralmente in secondo grado in cui la CTR riteneva non ricorrente una situazione di incertezza tale da giustificare l'esonero delle sanzioni. La Corte di Cassazione, esaminando il ricorso della parte contribuente, volto a sostenere che dall'art.5 bis c.4 d.lgs.n.218/1997 non fosse possibile desumere la decadenza dal beneficio della rateizzazione in caso di mancato pagamento delle rate scadute, non potendosi applicare la disciplina prevista dell'art. 8, comma 3 bis, afferente le conseguenze del mancato pagamento nei soli casi di accertamento con adesione, ha rigettato l'impugnazione.

Il giudice di legittimità ha preso le mosse dal comma 3 bis dell'art.8 d.lgs.n.218/1997, come modificato dall'art.1 c.418 della l.n.311/2004 – *In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione dell'apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante* –. In tale modo è stata espressamente disciplinata l'ipotesi di inadempimento di alcuni dei pagamenti previsti dal piano di rateazione e prevedendo l'automatica decadenza dal beneficio della rateazione. Da qui la correttezza della decisione impugnata, avendo la CTR rilevato, a causa dell'omesso versamento delle rate scadute, la decadenza dal beneficio della rateizzazione e, quindi, la legittima iscrizione a ruolo delle intere somme dovute, dedotti i versamenti già eseguiti.

La conclusione espressa dalla Cassazione trova, dunque, la sua genesi nell'impianto normativo. Ed invero, l'art.8 d.lgs.n.218/1997, nella versione vigente al 17 luglio 2011, prevedeva che “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](#), mediante delega ad una banca autorizzata o tramite il concessionario del servizio di riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente.

2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire. L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato nel comma 1. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione.

3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

3-bis. *In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'[articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#), applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. Tale disposizione è stata successivamente, modificata dal Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 159, art. 2, a cui tenore 1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione e' eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.*

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. L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.*

3. *Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.*

4. *Per le modalita' di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#)*

Scheda II – quesito 3

**3) La sospensione per 90 giorni del termine ordinario di impugnazione dell'atto impositivo conseguente alla presentazione dell'istanza di adesione da parte del contribuente è interrotta dal verbale di constatazione dal mancato accordo tra questi e l'Amministrazione finanziaria?\***

- a. sì;
- b. no;

Occorre premettere che l'articolo 6, comma 3 del Dlgs 218/1997 (applicabile alle imposte dirette e all'Iva) recita: *Il termine per l'impugnazione indicata 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; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre*

(\*) SI (20%), NO (77,5%), non risposta (2,5%).

L'esito del questionario ha visto prevalere nettamente la soluzione negativa al quesito, che trova riscontro nell'ormai granitica giurisprudenza della Corte di Cassazione.

1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza. del Dlgs 218/1997 -e l'articolo 12, comma 2 (applicabile alle altre imposte) dello stesso d.lgs. ult.cit. -  
– a tenore del quale *La presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni.*

*L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza*

Ora, va detto che la sospensione dei termini di impugnazione, conseguente la presentazione dell'istanza di formulazione della proposta di accertamento è finalizzata a garantire uno *spatium deliberandi*, in vista dell'accertamento con adesione.

Da quanto sopra detto discende in mancanza di definizione consensuale (quindi, anche nel caso di rigetto dell'istanza), solo la formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza può interrompere il termine di sospensione di 90 giorni.

Sul punto sono intervenute recentemente le sentenze della Cassazione n. 11623 del 16.06.2020, n. 27274 del 24.10.2019 e n. 378/2019 che hanno ribadito l'orientamento giurisprudenziale già consolidato, secondo il quale in tema di accertamento con adesione, in mancanza di definizione consensuale, solo la formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza interrompe il termine di sospensione di novanta giorni, previsto per impugnare dagli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997, essendo volto a garantire uno "*spatium deliberandi*" in vista dell'accertamento stesso. Ne consegue che il termine non può essere interrotto dal verbale di constatazione del mancato accordo. Sul punto è infatti risalente e consolidata l'affermazione del principio in forza del quale soltanto la rinuncia all'adesione fa venir meno la sospensione del termine di impugnazione di cui ai citati articoli 6 e 12 del Dlgs 218/1997(Cass. nn.17439/2012, 3762/2012, 2857/2013, 21148/2018, 25510/2018). Ciò si giustifica in ragione del fatto che "*...la rinuncia libera ed univoca ad una propria dichiarazione o istanza la rende priva di ogni effetto*"- cfr. Cass. 21148/2018, cit.-

Proprio Cass.n.27274/2020 ha precisato che in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione ex art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, la mancata comparizione del contribuente alla data fissata per la definizione, in via amministrativa, della lite, sia essa giustificata o meno, non interrompe la sospensione del termine di 90 giorni per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, in quanto detto comportamento non è equiparabile alla formale rinuncia all'istanza né è idoneo a farne venir meno "ab origine" gli effetti.

Questo indirizzo della Corte di Cassazione ha il conforto della Corte Costituzionale che con ordinanza 140/2011 ha osservato « - che non appare irragionevole la previsione, a tal fine, di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo a consentire "un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione" , durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative; - che non sembra irragionevole 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 equiparata dalla legge alla rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (ultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997) oppure mediante una formale ed irrevocabile rinuncia a detta istanza; - che, 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; che, di conseguenza, 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; - che la suddetta 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; che, in conclusione, l'evidenziata eterogeneità delle situazioni poste a raffronto e la rilevata ratio, propria dell'istituto dell'accertamento con adesione, di prevenire il contenzioso rendono non irragionevole una disciplina che attribuisce alla sola impugnazione e all'anzidetta rinuncia l'effetto di far cessare la sospensione dei termini per ricorrere previsto dalla legge in caso di presentazione dell'istanza di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997.

E proprio richiamandosi anche a questo insegnamento della Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione ha interpretato restrittivamente l'art. 7 del regolamento del Comune di Capannori per l'applicazione dell'accertamento con adesione alla Tariffa di Igiene Ambientale laddove prevede che «se il soggetto gestore non intende o non può applicare l'istituto ne dà formale comunicazione al utente, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, specificandone i motivi e dalla notifica della comunicazione di rigetto, riprendono a decorrere i termini per impugnare gli atti avanti la Commissione Tributaria Provinciale e per il pagamento della tariffa» (comma 6); nell'ipotesi che non vi sia stata la comunicazione di cui al comma 6 dell'art. 7 del richiamato regolamento nei termini ivi previsti, ma sia intervenuto solo, nel corso del procedimento di definizione, un verbale di constatazione di mancato accordo, il ricorso del contribuente potrà dichiararsi tardivo solo se la notifica sarà stata eseguita oltre i 150 giorni (90 + 60) dalla notifica dell'atto impositivo (Cass. n. 2864 del 24 febbraio 2012 e n. 5837 del 13 aprile 2012).

Di conseguenza, non sembra condivisibile un orientamento che si è finora espresso solo a livello di sentenza di merito e che consente al magistrato di bollare come abuso di diritto e quindi considerare *tamquam non esset* l'istanza di accertamento con adesione che appaia proposta esclusivamente allo scopo di lucrare la proroga di 90 giorni del termine per impugnare -v. CTP Treviso n.73/8/2012- (4).

---

(4) Cfr. CTP Treviso indicata nel testo: Ad avviso di questo Collegio, sussiste, nel caso di specie, tale violazione, allorché, all'unico incontro avuto in sede di contraddittorio (datato 27.12.2011 ed allegato n. 4 delle

Scheda II – quesito 4

**4) Sussiste il litisconsorzio necessario fra società di persone e soci quando è in discussione l'accertamento notificato al socio dopo che la società ha consolidato l'accertamento con adesione?(\*)**

- a. sì;
- b. no;

La questione oggetto del quesito presenta degli aspetti complessi.

Secondo Cass.n.2827/2010 in tema di imposte sui redditi, una volta divenuto incontestabile il reddito della società di persone a seguito della definizione agevolata di cui all'art. 9-bis del d.l. 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, nella legge 28 maggio 1997, n. 140, nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione non è configurabile un litisconsorzio necessario con la società e gli altri soci, sia perché l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società - costituente titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, ai sensi dell'articolo 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (introdotto dal comma 18 dell'art. 9-bis cit.) - sia perché, non controvertendosi della qualità di socio, ovvero della quota a ciascuno spettante, ma, unicamente, degli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascun socio, ognuno di essi può opporre, ad una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnativa specifiche e quindi di carattere personale.

Nella stessa linea si è posta la successiva Cass.14926/2011, ove si è peraltro dato atto di un precedente diverso indirizzo interpretativo: "...devesi dar seguito all'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, *"in tema di imposte sui redditi, una volta divenuto incontestabile il reddito della società di persone a seguito della definizione agevolata di cui al D.L. 28 marzo 1997, n. 79, art. 9 bis, convertito, con modificazioni, nella L. 28 maggio 1997, n. 140, nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione non è configurabile un litisconsorzio necessario con la società e gli altri soci"* (Cass. n. 2827/2010). L'affermazione registra il dissenso di Cass. n.

---

controdeduzioni), al fine di addivenire ad un'eventuale adesione con l'Ufficio, la parte, invitata, per le vie brevi, a produrre idonea documentazione, ed avvertita che la mancata esibizione di tale documentazione entro la data del 20.01.2012 comporterà il venir meno della presente procedura di accertamento con adesione, non ha fatto seguito alcun riscontro. Sotto il profilo della ratio sottesa all'istituto del quale essa è presupposto, l'effetto sospensivo esplicito a mezzo della semplice presentazione dell'istanza va necessariamente valutato ex post (e non ex ante, essendo pacifico che il contribuente possa attendere fino al 90° giorno per addurre elementi eventualmente non presi in considerazione in sede istruttoria) in relazione al successivo comportamento tenuto dal contribuente (o chi per esso). E' difficile a tal punto, supporre che l'istanza presentata avesse uno scopo diverso da quello dilatorio, usufruendo con ciò dell'indebito vantaggio fruito per effetto della sospensione dei termini per ricorrere. Viceversa, ai fini di legittimare l'istanza presentata, occorre che il contribuente dia contenuto concreto ed effettivo, dimostrando, con comportamento fattivo, di avere una concreta e reale volontà di avviare per lo meno un dialogo con l'Amministrazione Finanziaria.

(\* NO (65%) e SI (35%).

Più di un intervistato su tre ritiene che sussista il litisconsorzio necessario fra società di persone e soci quando è in discussione l'accertamento notificato al socio dopo che la società ha consolidato l'accertamento con adesione. La diversità di opinioni riscontra l'esistenza degli indirizzi giurisprudenziali sopra richiamati.

3576/2010. *Ma, a giudizio del collegio, non appare superabile in considerazione del rilievo che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento - che giustappunto identifica la ratio del litisconsorzio necessario anche nella peculiare ottica rilevante in materia (sez. un. 14815/2008), ove la inscindibilità è determinata dall'oggetto del ricorso nello specifico nesso tra atto impositivo e contestazione del contribuente (e v. infatti sez. un. 1052/2007) - viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società, costituente titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41 bis. Sicché, non controvertendosi della qualità di socio, ovvero della quota partecipativa a ciascuno spettante, ma, unicamente, degli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascun dei soci, ognuno di questi può opporre, a una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnativa specifiche e quindi di carattere personale.*

La diversità di indirizzi trova espressione in alcuni precedenti, succintamente richiamati dalla già ricordata Cass.n.3576/2010.

In quest'ultima occasione si affermò che “...Tale accertamento con adesione ( nei confronti della società n.d.r.) - che ha determinato, a norma dell'art. 5, cit. TUIR, l'automatica e conseguente imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi - comporta, inoltre, che i ricorsi proposti dai soci contro l'atto impositivo riguardano inscindibilmente anche la società, non essendo prospettate questioni di carattere personale; sicché tutti questi soggetti devono essere parte di un unico procedimento, non potendo la controversia essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, in quanto non ha ad oggetto una singola posizione debitoria, del o dei ricorrenti, ma riguarda l'unica fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria portata dagli atti autoritativi impugnati; come anche si rileva dalla disposizione (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, comma) che impone di procedere, in simile caso, con unico atto.

2.3.- Sul piano processuale si configura, conseguentemente, un caso di litisconsorzio necessario originario che impone, quando i ricorsi siano proposti, come nel caso, unicamente e separatamente dai soci, l'integrazione del contraddittorio, a norma del D.Lgs. 3 dicembre 1992, n. 546, art. 14; la cui violazione comporta che i processi svolti senza la simultanea partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, e le sentenze pronunziate, debbono ritenersi affetti da nullità assoluta, per violazione del principio del contraddittorio, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento (in tal senso, con argomenti condivisi da collegio, S.U. n. 14815/2008 e, con specifico riferimento al caso dell'accertamento con adesione da parte della società, Cass. nn. 13224/2009, 12318/2009)-

In definitiva, l'indirizzo da ultimo ricordato ha enunciato il principio secondo cui in tema di imposta sui redditi, l'unitarietà dell'accertamento alla base della rettifica delle dichiarazioni delle società di persone e dei soci delle stesse e la conseguente imputazione dei redditi della società a ciascun socio, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione, comporta che, anche di fronte ad accertamento con adesione posto in essere dalla società, il socio, ove non voglia conformarsi ad esso, possa contestarlo, affermando che il reddito della società era quello a suo tempo dichiarato. In tal caso sarebbe configurabili un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo la questione inscindibilmente comune sia alla società che a ciascun socio.

La Cassazione è però nuovamente intervenuta sul punto e superando l'orientamento da ultimo ricordato ha affermato che in tema di accertamento con adesione non sussiste il litisconsorzio necessario con i soci in relazione ai giudizi da essi istaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società in sede amministrativa che costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio può far valere solo ragioni di impugnazioni specifiche e di esclusivo carattere personale – Cass. n. 12137/2019 –.

La Suprema Corte è arrivata a tal conclusione argomentando in ragione della natura dell'accertamento per adesione, che è una procedura di accertamento effettuata in contraddittorio mediante la quale il contribuente può concordare con l'Ufficio una minore imposta dovuta rispetto a quella già accertata. Trattasi, quindi, non di un negozio transattivo ma di un atto unilaterale dell'Amministrazione emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica, rispetto alla quale la volontà del contribuente realizza una condizione affinché l'atto stesso diventi efficace. Da queste premesse discende che, una volta definito il relativo procedimento con riferimento alla società di persone, non sussiste poi il litisconsorzio con i soci, in relazione ai giudizi da essi istaurati con l'impugnazione degli atti di accertamento loro notificati in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone.

Secondo il più recente orientamento, dopo il versamento delle somme dovute l'adesione si perfeziona e l'accertamento diviene definitivo, quindi non è impugnabile, integrabile o modificabile dall'Ufficio. Da ciò discende l'impossibilità per l'Amministrazione di procedere ad un'ulteriore azione di accertamento a meno che la definizione non riguardi i redditi da partecipazione nella società.

Con la definizione dell'accertamento per adesione nei confronti della società sorgono due vincoli: uno interno per il Fisco, in base ai principi di razionalità e non contraddizione, per cui l'Amministrazione non può chiedere ai soci somme diverse da quelle concordate con la società di persone; l'altro esterno per il giudice, in base alle regole di consequenzialità logica. Non controvertendosi sulla qualità di socio oppure sulla quota partecipativa spettante a ciascuno ma solo in merito agli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascuno dei soci, ognuno di essi può opporre, a una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnazioni specifiche e di esclusivo carattere personale.

In tale direzione si è consolidato l'orientamento della Suprema Corte nelle recenti pronunce: Cass., sez. trib., 22/09/2020, (ud. 14/01/2020, dep. 22/09/2020), n.19774 *“non sussiste il litisconsorzio necessario con i soci, in relazione ai giudizi da essi instaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società in sede amministrativa che, ai sensi dell'art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio può opporre solo ragioni di impugnazione specifiche e, quindi, di esclusivo carattere personale.”*. Si veda anche Cass., sez. VI., 8 /07/2020, (ud. 27/02/2020, dep. 22/09/2020), n.14227.

In tema di contenzioso tributario, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci, comporta l'estensione del contraddittorio processuale a tutti i soci ai sensi dell'art. 14 d. lgs. n. 546 del 1992, ma non anche di quello endoprocedimentale, per il quale non sussiste un litisconsorzio necessario analogo a quello processuale. Ne consegue che la proposizione tempestiva dell'istanza di adesione da parte del singolo socio, al quale sia stato notificato l'accertamento riguardante la società, non è idonea a rimettere in termini quest'ultima rispetto all'istanza di adesione dalla stessa non tempestivamente formulata, determinando la definitività dell'accertamento, diversamente da quanto accade invece in caso di tempestiva istanza di adesione proposta dal socio con riguardo al reddito di partecipazione allo stesso imputato per trasparenza, avendo egli, in tal caso, autonomo interesse ad attivare tale modalità alternativa di possibile definizione del contenzioso tributario, ancorché la società non si sia avvalsa della medesima opzione quanto al reddito ad essa contestato.

### **3. Una perplessità, anzi due.**

Due fondamentali sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione hanno fatto irrompere nella prassi giudiziaria due istituti che mirano ad evitare che, in relazione ad un unico fatto storico, vengano a coesistere all'interno dell'ordinamento giuridico due (o più) "verità" fra loro incompatibili.

La sentenza "Merone" n. 14815 del 4 giugno 2008 ha stabilito che il contenzioso relativo all'accertamento del reddito di una società di persone debba svolgersi in litisconsorzio necessario con i singoli soci;

la sentenza "Botta" n. 13916, del 16 giugno 2006, ha riconosciuto che la rilevanza nel processo tributario (e nel processo civile in genere) del giudicato esterno costituisce espressione delle esigenze di «certezza» proprie del giudicato e quindi del superiore principio del ne bis in idem, e sarebbe contrario ai criteri di logicità ed economicità dei giudizi non soddisfare simile esigenza<sup>5</sup>.

Queste due affermazioni (in maggior misura forse quella sul litisconsorzio) hanno dato luogo a problemi e a vicende giudiziarie molto complesse fra cui si inquadrano anche quelle di cui qui ci occupiamo; esse hanno la particolarità che il "punto fermo" da salvaguardare non è cristallizzato in una sentenza bensì in un atto amministrativo frutto di una procedura di accertamento con adesione, che è valido anche se l'atto finale è sottoscritto solo dalla società. E poiché la legge vuole che questo decisum amministrativo sia suscettibile di smentita giudiziaria solo in ipotesi estremamente rare, la giurisprudenza afferma che il socio che pur non abbia partecipato alla procedura amministrativa può opporre a una definizione sottoscritta dalla società e che costituisce titolo per l'accertamento anche nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnazioni specifiche e di esclusivo carattere personale. Non può invece contestare l'accertamento affermando che aveva diritto a intervenire nella procedura amministrativa, perché il litisconsorzio necessario è istituito processuale e quindi non si applica in una procedura amministrativa. E parimenti il socio negligente che non impugni l'accertamento a suo carico non può giovare della minor somma pattuita dalla società<sup>6</sup> perché l'accertamento con adesione non ha la vis espansiva propria di un giudicato<sup>7</sup>;

---

<sup>5</sup> Sulla natura ed i limiti del giudicato esterno nell'ambito Europeo cfr. la sentenza della Corte Europea 16 luglio 2020, C-424/2019, ed i commenti di Castaldi e Marcheselli in <https://www.giustiziainsieme.it/>

<sup>6</sup> Cass. sez. trib., 25-09-2020, n. 20200.

<sup>7</sup> Cass. sez. trib., 31-10-2018, n. 27895, afferma che "in tema di contenzioso tributario, nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale, deve riconoscersi l'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel giudizio intercorso tra l'Agenzia delle entrate e la società, con cui sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della medesima, in quanto detto

neppure se viene presentata alla Amministrazione una istanza affinché eserciti i suoi poteri di autotutela.

Ciascuna di queste due conclusioni suscita qualche perplessità; la prima perché nega al singolo socio la possibilità di difendersi a tutto campo contestando, se del caso, anche l'accertamento sottoscritto dalla società (magari allo scopo di conseguire la "non punibilità" di reati commessi dall'amministratore).

Certo siamo di fronte ad un caso particolare perché l'art. 5 primo comma D.P.R. 917/1986 secondo cui i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili", sembra prevedere una sorta di automatismo che priva il singolo di ogni difesa sostanziale di fronte al consolidarsi della pretesa a carico della società di persone. E tuttavia permane la preoccupazione che, sia pure al comprensibile scopo di impedire il moltiplicarsi del contenzioso<sup>8</sup>, sia lesa il diritto alla difesa di cui all'art. 24 della Costituzione.

A sua volta, la tesi accolta nella citata sentenza 20200/2020 non appare rispettosa dell'art. 53 della Costituzione perché con l'accertamento con adesione è stato definito quanto è giusto che il contribuente versi; e non sembra gli possa esser chiesto di più. In buona sostanza, appare uno di quei "casi limite, in cui, secondo la splendida relazione dell'avv.to De Bellis, la violazione dell'art. 53 Cost. fa emergere tutta la iniquità di un diniego (o mancato esercizio) di autotutela".

---

accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio".

<sup>8</sup> Questa preoccupazione ha forse anche indotto la Corte di Cassazione con la sentenza 551/2020 ad affermare che siccome "l'art. 1. comma 2 del d.lgs. n. 218/97 stabilisce che "l'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale può essere definito con adesione -"anche di uno solo dei coobbligati...", mentre, il successivo art. 12 comma 4 del medesimo testo normativo precisa che " al perfezionamento dell'adesione, anche di uno solo degli obbligati, consegue la perdita di efficacia degli avvisi d'accertamento relativi alla pretesa tributaria"; infine, secondo l'art. 3 comma 4, del testo legislativo in argomento, "l'accertamento definito con adesione, non è soggetto ad impugnazione.. . pertanto, dal punto di vista processuale, un accertamento che risulta già definito anche a favore di quei coobbligati che non hanno sottoscritto l'adesione, non può essere impugnato e perciò non sussiste l'interesse concreto ed attuale, in capo al coobbligato di ricorrere avverso un atto che ha perduto la propria efficacia, non essendo stata dimostrata l'esistenza di un pregiudizio attuale (e non meramente potenziale) in capo ad esso, laddove, ai sensi dell'art. 1292 c.c., l'adempimento di uno dei coobbligati libera gli altri( Cass. n. 1298 del 18/01/201; Cass. n. 20305 del 2017)