

L'istanza di adesione agli avvisi di liquidazione sospende i termini per l'impugnazione dell'atto?

di Gianfranco Antico

Se l'accertamento delle imposte indirette diverse dall'IVA può essere definito attraverso l'accertamento con adesione, continua a far discutere la possibilità di definire in adesione gli avvisi di liquidazione. Da una parte, il legislatore si riferisce all'accertamento, dall'altra parte la giurisprudenza di legittimità tende ad ampliare il concetto di atti impositivi, estendendolo anche all'attività di liquidazione. La problematica presenta aspetti di particolare interesse, atteso che porta con sé l'ulteriore questione relativa alla sospensione dei termini per ricorrere, una volta ritenuto definibile o meno l'atto in adesione.

1. Premessa

Con l'art. 1 del D.Lgs. n. 218/1997 il legislatore si è limitato ad introdurre il concetto di "**definizione con adesione**" dell'accertamento nelle diverse imposte, prevedendo nel comma 1 la definizione ai fini delle **imposte sul reddito** e del-

l'IVA e, nel comma successivo, analoga definizione dell'accertamento con riferimento a tutti gli altri **tributi indiretti**, fra cui spiccano l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali e l'imposta sulle successioni e donazioni (la famiglia del registro) (1).

(1) Gli artt. dal 10 al 13 del D.Lgs. n. 218/1997 attengono al procedimento di adesione nelle altre imposte indirette, fermo restando che i presupposti normativi dell'istituto sono da rinvenirsi nell'art. 3. Ai sensi dell'art. 10, del D.Lgs. n. 218/1997, la definizione ha effetto per tutti i tributi di cui all'art. 1, comma 2, dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione. Il valore definito vincola l'Ufficio a ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi. Anche ai fini delle imposte indirette, diverse dall'IVA, sono escluse adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse, se soggetta ad autonoma imposizione, costituisce oggetto di definizione come se fosse un atto distinto. In questi casi, ai fini dell'applicazione dell'istituto dell'adesione, occorrerà verificare se dette disposizioni assumano autonoma rilevanza, ovvero se le stesse risultino intrinsecamente connesse, con riferimento a quanto disposto dall'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986 e precisamente: atto contenente più disposizioni autonomamente rilevanti (in deroga al principio di carattere generale che esclude il concordato "parziale", sarà consentita una definizione autonoma del singo-

lo negozio giuridico, come se fosse un atto distinto dai precedenti); atto contenente più disposizioni intrinsecamente connesse (l'oggetto della definizione non può non essere l'intero contenuto dell'atto, nel quale le diverse situazioni negoziali derivano le une dalle altre per la loro intrinseca natura). Nell'ambito delle imposte indirette, ricordiamo che l'art. 57, comma 6, del D.P.R. n. 131/1986 prevede che se un atto, alla cui formazione hanno partecipato più parti, contiene più disposizioni non necessariamente connesse e non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'obbligo di ciascuna delle parti al pagamento delle imposte complementari e suppletive è limitato a quelle dovute per le convenzioni alle quali essa ha partecipato. Il richiamo all'atto, alla denuncia e alla dichiarazione sottoposti ad imposizione ricomprende, in pratica, tutte le fattispecie verificabili. Infatti, con il termine atto si fa riferimento all'imposta di registro, quale tipica imposta d'atto (atti pubblici, scritture private, delibere societarie, verbali di aggiudicazione di aste pubbliche); il richiamo alla denuncia ricomprende, invece, le ipotesi in cui si verificano eventi che danno luogo a ulteriore liquidazione di imposta di registro ovvero di avveramento di condizione sospensiva apposta a un atto (art. 19 del D.P.R. n. 131/1986). Infine, il termine dichiarazione riguarda principalmente l'INVIM (oggi soppressa) e le imposte

Approfondimento Accertamento

Il generico riferimento ai diversi settori impositivi (2) ha dilatato notevolmente la portata della norma (3) che, quindi, ricomprende nel proprio ambito oggettivo “tutte le ipotesi per le quali è riconosciuto agli Uffici il potere di accertamento e, pertanto, non solo quelle di natura estimativa” (4).

Tuttavia, pur se il termine definizione di accertamento mal si concilia con la **liquidazione** delle imposte, la massima giurisprudenza di legittimità ha in alcuni casi concesso la possibilità di accedere all'istituto dell'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. n. 218/1997.

Verifichiamo, quindi, la questione, prendendo le mosse dall'analogia ipotesi di liquidazione nell'ambito delle imposte dirette e dell'IVA, e rilevando gli effetti che ne discendono nel momento in cui all'istanza non fa seguito l'invito a comparire da parte dell'Ufficio.

2. Rapporti tra liquidazione della dichiarazione e accertamento con adesione nelle imposte dirette e nell'IVA

Se è pur vero che l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo che per quanto riguarda le imposte e le fattispecie definibili, è praticamente illimitato, non rinvenendosi - almeno in diritto - alcuna causa ostativa alla defi-

nizione, il particolare contraddittorio di cui all'art. 36-bis, del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis, del D.P.R. n. 633/1972, non può essere esperito in sede di accertamento con adesione, così che tale controllo non è chiudibile mediante adesione (così come non è definibile in adesione il controllo formale vero e proprio, ex art. 36-ter, del D.P.R. n. 600/1973, per il quale è prevista una specifica modalità di confronto).

È vero che l'elencazione, contenuta nella C.M. n. 235/E/1997, sottolinea l'ampiezza dell'istituto, ma è anche vero che l'art. 1 del D.Lgs. n. 218/1997 ha come oggetto la **definizione degli accertamenti**, restando così **esclusa** la rettifica della dichiarazione a seguito della **liquidazione della dichiarazione**, che non costituisce “atto di accertamento”.

Come rilevato dalla più attenta dottrina (5) “in questa ipotesi, infatti, la rettifica delle dichiarazioni deriva o da **errori materiali** o di **calcolo** commessi dal contribuente in fase di compilazione del modello, ovvero dall'applicazione di detrazioni, riduzioni, crediti d'imposta in misura diversa da quella consentita dalla legge. In tali casi, quindi, la rettifica del dichiarato viene eseguita sulla base degli stessi elementi risultanti dalla dichiarazione, senza che vi sia ingresso a valutazioni o apprezzamenti di fatto difformi da quelli del contribuente” (6).

sulle successioni e donazioni. Escludendo talune, poco significative, differenze derivanti dalla diversa natura dei tributi oggetto del concordato, possiamo ritenere che la procedura dell'accertamento con adesione nelle altre imposte indirette sia analoga a quella prevista in materia di imposte dirette e IVA.

(2) Anche sotto il profilo soggettivo, l'istituto dell'accertamento con adesione risulta notevolmente ampliato: a ciò giova l'esplicita previsione che la definizione può essere richiesta e ottenuta anche da uno solo degli obbligati. In precedenza, il disposto dell'art. 2-ter del D.L. n. 564/1994, convertito dalla Legge n. 656/1994 ed il relativo regolamento di attuazione, introdotto con il D.P.R. n. 460/1996, avevano previsto che l'accertamento con adesione doveva essere effettuato “da tutte le parti contraenti, nonché da tutti gli obbligati”. In effetti, considerato che, nei tributi indiretti, la presenza di “partecipanti all'atto” è estremamente frequente, diviene immediatamente percepibile la portata innovativa della disposizione che, tuttavia, non trascura di assicurare equità e trasparenza all'obbligazione tributaria, disponendo che la definizione ottenuta da uno dei coobbligati o da uno solo degli obbligati solidali estingue la pretesa tributaria nei confronti di tutti. È il caso di sottolineare che la figura del coobbligato si riscontra sia fra più soggetti obbligati al pagamento di uno stesso tributo (ad es. due venditori *pro indiviso*), sia fra soggetti obbligati al pagamento di tributi diversi, per i quali - per legge - è previsto un rapporto di solidarietà (ad es. imposta di registro al cui pagamento sono tenuti solidalmente sia l'acquirente che il venditore, ai sensi dell'art. 57 del T.U. n. 131/1986).

(3) La definizione chiesta e ottenuta da uno degli obbligati estingue l'obbligazione tributaria nei confronti di tutti. Questo si verifica, sia nel caso in cui l'adesione avvenga a seguito del-

l'invito motivato diretto alle parti obbligate, sia nel caso in cui questa abbia luogo successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento. Nel primo caso, peraltro, l'Ufficio non dovrà procedere ad ulteriore attività di accertamento anche nei confronti degli altri obbligati in quanto il perfezionamento dell'adesione comporta, come già detto, il soddisfacimento dell'obbligo tributario. Nel secondo caso, e cioè ove si addivenga all'adesione anche da parte di un sol soggetto coobbligato successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, l'art. 12, comma 4, del D.Lgs. n. 218/1997 dispone che il perfezionamento di tale atto comporta la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento già notificato. È evidente, quindi, che in tale ipotesi agli effetti estintivi dell'obbligazione tributaria, così come già rilevato nella precedente fattispecie, si somma l'ulteriore conseguenza che gli avvisi di accertamento, notificati anche agli altri coobbligati, non potranno formare oggetto di impugnativa.

(4) Così si esprime la C.M. n. 235/E/1997.

(5) L. Magistro - R. Fanelli, *L'accertamento con adesione del contribuente*, II edizione, Milano, pag. 87.

(6) In senso conforme si è espressa anche l'Assonime, nella circolare n. 2 del 19 gennaio 1998, affermando che “restano escluse dalla definizione con adesione le controversie concernenti gli avvisi di liquidazione delle imposte notificati ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 dal momento che detti avvisi non costituiscono esplicitazioni dell'azione di accertamento dei redditi bensì mera attività di liquidazione delle imposte relative a redditi indicati nelle dichiarazioni dei contribuenti. L'istituto dell'accertamento con adesione opera entro l'area in cui svolgersi, in via ordinaria, l'azione accertatrice degli Uffici e non può, quindi trovare applicazione rispetto ad av-

Dal punto di vista giuridico, a fondamento di tale tesi, oltre a richiamare l'art. 1 del D.Lgs. n. 218/1997, va segnalato che l'art. 2, comma 5, del D.Lgs. n. 218/1997 **esclude** dalla riduzione delle sanzioni proprio quelle applicate in sede di **liquidazione formale**.

A nostro avviso, il dettato normativo e la ricostruzione giuridica effettuata non lasciano spazi di manovra per consentire di definire in adesione il c.d. 36-*bis* (7).

È proprio l'**assenza dell'atto impositivo** che preclude l'accesso all'accertamento con adesione. Né si può considerare il controllo da 36-*bis* come atto impositivo, atteso che in sede di controllo, come abbiamo già avuto modo di constatare, non vi sono elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio, ma un mero riscontro dei dati con i documenti.

Sul punto, la stessa Corte di cassazione (8) ha affermato che la **liquidazione**, ai sensi dell'art. 36-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, costituisce un'attività **differente** da quella accertativa o di **rettifica**, cui fa riferimento il D.Lgs. n. 218/1997, in quanto non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione né una vera e propria valutazione o stima degli stessi, né lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'Anagrafe tributaria.

3. Avviso di liquidazione nelle imposte indirette diverse dall'IVA

La liquidazione delle imposte indirette è sostanzialmente una operazione diversa rispetto a

quella di determinazione dell'imponibile, che è effettuata attraverso l'avviso di accertamento.

La determinazione dell'imposta è effettuata con un atto distinto, denominato **avviso di liquidazione**, con cui viene anche richiesto il pagamento. La liquidazione dell'imposta, quindi, presuppone che sia stata **già determinata** (in via provvisoria o definitiva) la **base imponibile**. L'avviso di liquidazione, quindi, è l'atto con cui l'Ufficio, essendo già stata determinata la base imponibile, determina l'imposta e ne richiede il pagamento (tipico esempio è la registrazione dell'atto giudiziario) (9). Con tale atto, quindi, l'Ufficio liquida l'imposta, previa correzione dell'imponibile dichiarato, senza manifestazione di potere impositivo. Si pensi ancora all'avviso di liquidazione con cui l'Ufficio riscontra la tassazione agevolata del trasferimento della prima casa, in assenza nell'atto della richiesta di agevolazioni.

Tuttavia, per la Corte di cassazione (10) - in una ipotesi in cui è pacifico che con l'avviso di liquidazione l'Ufficio ha assoggettato l'atto all'imposta di registro nella misura proporzionale, anziché in quella fissa originariamente applicata - è ormai consolidato l'orientamento secondo il quale ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo (11) è la sua **effettiva funzione**, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso (12). E con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, la definizione dell'atto come avviso di liquidazione "non vale ad escludere la sua **natura di atto impositivo**, quando esso sia destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente, una **pretesa fiscale**

visi di liquidazione non determinati da rettifiche della dichiarazione. Da ciò discende la non estensibilità alle rettifiche operate ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 dei benefici previsti per l'accertamento con adesione per quanto attiene, in particolare alla riduzione delle relative sanzioni amministrative".

(7) Ci è di conforto altresì il fatto che l'Amministrazione finanziaria - punto 11.3 della circolare n. 12/E/2003 - nel dettare le istruzioni di prassi all'art. 16, della Legge n. 289/2002, secondo cui possono essere chiuse tutte le liti fiscali "aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione", ha specificato che "non sono definibili l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo" poiché "non riconducibili nella categoria degli atti impositivi, in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori", a meno che questi non assolvano anche alla funzione di atto di accertamento.

(8) Cass., ord. n. 18397 del 4 settembre 2020.

(9) Gli artt. 37 e 8, Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986 prevedono l'obbligo di registrazione degli atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio. Trattasi di obbligazione tributaria solidale tra le parti in causa e la registrazione degli atti giudiziari è eseguita previo pagamento dell'imposta. In mancanza di pa-

gamento spontaneo, l'Agenzia delle entrate provvede alla notifica dell'avviso di liquidazione.

(10) Cass., sent. n. 20731 del 6 ottobre 2010.

(11) E quindi, nel caso di specie, della inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo dell'art. 16 della Legge n. 289/2002.

(12) Cass. n. 8866/2006. In senso conforme alcune pronunce di merito: "il *nomen iuris* dell'atto non sempre corrisponde al contenuto sostanziale dello stesso", con la conseguenza che "un'attività dell'Ufficio di natura valutativa a seguito di istruttoria che porta ad escludere la qualificazione giuridica operata dal contribuente" può essere considerata "sostanzialmente un accertamento e non una mera attività di liquidazione" (cfr. Comm. trib. reg. Piemonte, n. 230 del 19 febbraio 2020; conf. Comm. trib. reg. Roma, n. 185 del 19 marzo 2012 e Comm. trib. prov. di Salerno, n. 4 del 2 febbraio 2010). E Comm. trib. reg. Milano, Sez. staccata di Brescia, con la sentenza n. 2481/67/15, depositata l'8 giugno 2015, ha affermato che l'istanza di accertamento con adesione può essere presentata anche con riferimento ad un avviso di liquidazione dell'imposta di registro, poiché l'istituto non ha limitazioni in ordine alla tipologia di atto.

Approfondimento Accertamento

maggiore di quella applicata, in via provvisoria, al momento della richiesta della registrazione” (13). Né per la Corte può valere la circostanza che, nella fattispecie, le ragioni della originaria registrazione a tassa fissa sarebbero state diverse (sottoposizione dell’atto a condizione sospensiva) da quelle poi invocate dalla contribuente in sede contenziosa (spettanza di determinate agevolazioni) (14).

E facendo propri sostanzialmente questi principi, sul tema in questione, sempre la Corte di cassazione - sentenza n. 38288 del 3 dicembre 2021 (15) - ha riconosciuto l’ammissibilità dell’istanza di adesione a fronte di un **avviso di liquidazione** con il quale l’Ufficio disconosceva le **agevolazioni IVA** in tema di **prima casa**. La Corte, nel caso di specie, è stata chiamata a valutare se, ai fini dell’applicabilità della normativa in materia di accertamento con adesione, detti atti debbano considerarsi “impositivi” oppure meramente “liquidatori”; in altri, più specifici, termini se gli atti medesimi possano essere considerati quali “**avvisi di accertamento**” oppure quali atti della riscossione. “La Corte ritiene che la soluzione corretta sia la prima. Risulta infatti chiaro che non di mere liquidazioni e quindi di atti riscossivi si tratti nella specie, te-

nuto conto del fatto che le riprese fiscali si basano su **elementi valutativi di natura tecnica** a contrasto dell’attività dichiarativa del contribuente, così concretandosi un’attività autoritativa di attuazione tributaria tipicamente di tipo accertativo, del tutto assimilabile alle metodologie comuni utilizzate per le II.DD. e per l’IVA”. Pertanto, gli atti impugnati devono essere considerati come avvisi di accertamento (16).

4. Conclusioni

Gli **istituti deflativi** introdotti nel corso di questi anni - a partire dall’accertamento con adesione per finire, da ultimo, alla mediazione - trovano tutti la loro ragione d’essere nella ricerca della **concordata rivisitazione della pretesa**, temperando da una parte le legittime pretese erariali e dall’altra parte gli elementi offerti dal contribuente. Fermo restando che non ci troviamo davanti ad istituti transattivi bensì ad **atti unilaterali di imposizione**, caratterizzati dall’**adesione del contribuente** alla quantificazione dell’imponibile operata dall’Ufficio impositore.

Da un punto di vista procedurale, ai sensi dell’art. 11, del D.Lgs. n. 218/1997, l’Ufficio invia ai

(13) Con specifico riferimento alla liquidazione dell’imposta in misura proporzionale anziché fissa, cfr. Cass. nn. 8367 e 10753/2006, n. 4129/2009, n. 12242/2010; in generale, Cass. nn. 7798, 8598, 10535 e 11562/2006.

(14) Il Collegio, infatti, ritiene di dare continuità all’indirizzo interpretativo secondo il quale ciò che rileva ai fini della “condonabilità” della lite è il contenuto sostanziale dell’atto impugnato, quale espressione del potere impositivo dell’Amministrazione, la cui contestazione (nell’an, non con esclusivo riguardo al procedimento di calcolo) da parte del contribuente è idonea a integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell’obbligazione tributaria (cfr., in particolare, Cass. n. 10753/2006, richiamata da Cass. n. 4129/2009).

(15) Antecedentemente, con la sentenza n. 13348 del 28 giugno 2016 la Corte di cassazione ha affermato che l’accertamento con adesione può essere chiesto solo per definire le imposte sui redditi e non anche l’imposta di registro. La Commissione tributaria regionale Lazio ha respinto l’appello proposto dal contribuente avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Roma che aveva dichiarato inammissibile il ricorso promosso dal contribuente contro l’avviso di liquidazione col quale l’Agenzia delle entrate aveva revocato il beneficio c.d. prima casa, per non aver trasferito la residenza entro i prescritti diciotto mesi nel Comune in cui si trovava l’abitazione acquistata. La Commissione tributaria regionale, dopo aver accertato l’inammissibilità del ricorso del contribuente “in quanto l’avviso di liquidazione era stato notificato in data 17.03.2006 e il ricorso era stato spedito all’Agenzia delle entrate il 12.07.06, quindi oltre il termine di 60 giorni previsto dal D.P.R. n. 546 del 1992, art. 21”, ha affermato a riguardo che la sospensione del termine per la proposizione del ricorso conseguente al procedimento di accertamento con adesione “non era applicabile al caso in esame trattandosi di revoca delle agevolazioni per l’acquisto della prima casa”. La Corte di cassazione, pur non accogliendo il motivo addotto dal contribuente secondo cui l’avviso di liquidazione andava “ricodotto nella categoria dell’avviso di accertamento vero e proprio e, come tale, possibile oggetto di istanza di accertamento con adesione”, con il conseguente “prolungamento dei termini di impugnazione”, ha affermato che la *ratio decidendi* dell’impugnata sentenza non è stata quella di ritenere che l’impugnato avviso di liquidazione non avesse natura di accertamento fiscale, “bensì quella diversa e corretta per cui le maggiori imposte di registro ecc. accertate non potevano essere oggetto del procedimento di accertamento con adesione - atteso che ai sensi del D.Lgs. n. 218/1997, art. 1, comma 1, quest’ultimo può essere chiesto solo per definire imposte sui redditi e IVA - e con la conseguenza che la pur inammissibile introduzione del ridetto procedimento di accertamento con adesione, non poteva comunque dar luogo alla sospensione del termine predisposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 per presentare ricorso (Cass., Sez. trib. n. 23946 del 2011; Cass., Sez. 1 n. 15952 del 2007)”.

(16) In questo senso il Collegio ritiene di dare seguito alla più recente giurisprudenza di legittimità in materia di avvisi di liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, secondo la quale “In tema di definizione agevolata, anche il giudizio avente ad oggetto l’impugnazione dell’avviso di liquidazione delle imposte proporzionale di registro, ipotecaria e catastale dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, conv. dalla Legge n. 136 del 2018, laddove tale atto si riveli espressione di una finalità sostanzialmente impositiva, in quanto suscettibile di esprimere, nei confronti del contribuente, una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, in via provvisoria, al momento della richiesta di registrazione” (Cass., Sez. 5, ord. n. 20683 del 20 luglio 2021, Rv. 661935 - 01).

soggetti obbligati un **invito a comparire** (17), nel quale sono indicati:

a) gli **elementi identificativi dell'atto**, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;
b) il **giorno e il luogo della comparizione** per definire l'accertamento con adesione; *b-bis*) le **maggiori imposte, sanzioni e interessi** dovuti; *b-ter*) i **motivi** che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte di cui alla lett. *b-bis*).

Diversamente, ai sensi del successivo art. 12 del D.Lgs. n. 218/1997, nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento, non preceduto dall'invito di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 218/1997, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale, può formulare in carta libera **istanza di accertamento con adesione**, indicando il proprio recapito, anche telefonico. In questo caso, la presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la **sospensione**, per tutti i coobbligati, dei **termini per l'impugnazione** e di quelli per la **riscossione** delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni (18).

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

A nostro avviso, la definizione non può avere ad oggetto **avvisi di liquidazione** delle maggiori

imposte, relativi, ad es., alla revoca dell'agevolazione c.d. "prima casa", poiché l'avviso è conseguenza di una **mera attività di riscontro cartolare**. Il disconoscimento del beneficio è incompatibile con la procedura di accertamento con adesione, "non essendo prospettabili soluzioni intermedie o di compromesso tra la sussistenza ovvero la insussistenza dei presupposti di legge per l'applicazione" della predetta agevolazione (19). In concreto, infatti, diviene estremamente difficile individuare nelle altre **imposte indirette** (esclusa l'IVA) fattispecie concordabili, al di fuori di quelle estimative e la stessa C.M. n. 235/1997, nel trattare dei tributi indiretti, pur affermando che "si deve ritenere che siano suscettibili di definizione anche fattispecie non prettamente estimative", non individua ipotesi specifiche. È ragionevole domandarsi, infatti, quali margini di "contrattazione" siano realmente utilizzabili dagli Uffici nei casi di agevolazioni fiscali concesse in sede di imposta principale (es. acquisto "prima casa") nelle quali l'obbligazione tributaria si fonda esclusivamente sul fatto che il contribuente possieda o meno i requisiti richiesti dalla legge: una posizione intermedia è fuori dal contesto normativo di riferimento.

Da ciò ne deriva che l'eventuale **istanza di adesione**, proposta dal contribuente, **non sospende** - per 90 giorni - il **termine di impugnazione** dell'atto (20), con il rischio che la pretesa tribu-

(17) Così come chiaramente esplicitato nella circolare n. 17/E/2020, l'invito di cui all'art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997 è applicabile esclusivamente per la definizione degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, IRAP, IVIE, IVAFE e IVA, considerato che il nuovo obbligo è stato inserito nel Capo II del D.Lgs. n. 218/1997. Pertanto, resta fuori il comparto delle imposte indirette disciplinato nel capo III, del citato D.Lgs. n. 218/1997. Ricordiamo comunque che proprio per tale settore impositivo la circolare n. 16/E/2020 ravvisava "l'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente".

(18) Per effetto dell'art. 1 della Legge n. 742/1969, come modificato dall'art. 16, del D.L. n. 132/2014, conv., con modif., in Legge n. 162/2014, i termini per ricorrere sono sospesi dal 1° al 31 agosto. Già la prima circolare esplicativa dell'istituto dell'accertamento con adesione - la n. 235/E/1997 - aveva precisato che "per i termini di impugnazione si deve ovviamente considerare anche la sospensione feriale, dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla Legge 7 ottobre 1969, n. 742" (allora vigente). Tale posizione è stata ribadita con la R.M. n. 159/E/1999, che ha affermato che il periodo di sospensione di 90 giorni rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'art. 1, secondo periodo, della richiamata Legge n. 742/1969, dal momento che i due periodi di sospensione in argomento assolvono a diverse finalità: quel-

lo feriale è collegato al periodo in cui ricadono i termini processuali, mentre quello dei 90 giorni è connesso, invece, ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di concordato. Principio confermato ancora successivamente dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 65/E/2001, che ha precisato che il periodo di sospensione di 90 giorni non costituisce termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione, atteso che la sottoscrizione dell'atto può "validamente intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione", comprensivo sia dei 90 concessi dal D.Lgs. n. 218/1997, sia oggi dei 31 giorni per la sospensione feriale. La questione, che ha sollevato un ampio dibattito giurisprudenziale, ha indotto il legislatore ad intervenire in via definitiva: l'art. 7-*quater*, comma 18, introdotto in sede di conversione in Legge n. 225/2016, del D.L. n. 193/2016 ha previsto che "i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale".

(19) Cfr. Comm. trib. reg. Milano, sent. 8 agosto 2012, n. 152/67/12.

(20) Comm. trib. reg. Milano, sent. 8 agosto 2012, n. 152/67/12: nel caso in esame, al contribuente non sono stati notificati avvisi di accertamento bensì avvisi di liquidazione delle maggiori imposte conseguenti alla revoca delle agevolazioni non spettanti. "Ne consegue che nessuna procedura di definizione 'concordata' può dirsi legittimamente instaurata per difetto del presupposto della avvenuta notificazione di un atto impositivo suscettibile di definizione mediante accertamento con adesione (tanto che l'istanza del contribuente non ha avuto

Approfondimento Accertamento

taria si consolidi sulla base dell'avviso di liquidazione (non impugnato tempestivamente). Infatti, la presentazione di una istanza di adesione per un atto non concordabile in punto di diritto ovvero comunque non concordabile produce però di fatto una sanzione indiretta: cioè la richiesta di apertura del procedimento non produce gli effetti propri dell'istanza di adesione stessa, dal momento che la norma assegna alla presentazione dell'istanza l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per novanta giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'Ufficio, solo nei casi in cui l'atto sia definibile ovvero l'istanza sia stata legittimamente presentata, non essendo sostenibile la tesi secondo cui alla sola presentazione dell'istanza, per qualsiasi tipo di atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, ne de-

rivi una sospensione dei termini generalizzata. Per la Corte di cassazione (21) **“nessun effetto sospensivo** del termine di impugnazione può conseguire a un'istanza del contribuente che abbia a oggetto un atto che, non essendo un 'avviso di accertamento o di rettifica', non è suscettibile di definizione mediante accertamento con adesione” (22).

In particolare, ciò sta a significare che, qualora il contribuente presenti l'istanza su un atto non definibile, pensando di poter godere della sospensione per ricorrere di 90 giorni, è naturale che l'Ufficio non emetta l'invito a comparire, atteso che non trattasi di atto definibile in adesione, e pertanto il ricorso va eventualmente effettuato entro i normali termini per ricorrere, pena la tardività dell'impugnazione.

seguito alcuno). La natura stessa degli avvisi di liquidazione con i quali l'Ufficio ha revocato una agevolazione fiscale ritenuta inapplicabile appare incompatibile con l'ammissione ad una procedura di accertamento di natura 'transattiva', non essendo prospettabili soluzioni, intermedie o di compromesso tra la sussistenza ovvero l'insussistenza dei presupposti di legge per l'applicazione dell'agevolazione fiscale 'prima casa non di lusso'. Una diversa interpretazione, che consentisse un'estensione dell'istituto della sospensione dei termini per l'impugnazione al di fuori del caso espressamente circoscritto dalla norma relativa alla notifica di un avviso di accertamento, “violerebbe il divieto previsto dall'art. 14 preleggi al cod. civ. di applicazione analogica delle norme eccezionali (quale è sicuramente la disposizione che prevede un caso di sospensione dei termini di impugnazione), e legittimerebbe prassi elusive della generale natura perentoria del termine di impugnazione degli atti impositivi, espressamente stabilita dall'art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992”. Cfr. anche Comm. trib. prov. di Bergamo, 24 giugno 2013, n. 123/10/13: la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni, conseguente alla presentazione da parte del contribuente dell'istanza di definizione disciplinata dagli artt. 6 e 12 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ha quale necessario ed indefettibile presupposto che l'istanza medesima investa un avviso di accertamento o di rettifica. Nella

specie, l'istanza di accertamento con adesione formulata da parte ricorrente, in quanto afferente ad un avviso di liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale relative ad un atto di compravendita - liquidate dal notaio in misura fissa e rideterminate dall'Ufficio in misura proporzionale al corrispettivo indicato nel contratto - non ha comportato, pertanto, alcuna sospensione del termine d'impugnazione dell'avviso. E poiché questo risulta essere stato notificato alla società il 18 maggio 2012, il ricorso da questa proposto in data 12 settembre 2012 deve essere dichiarato inammissibile, essendo stato superato il termine decadenziale di 60 giorni previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992.

(21) Cass. civ. ord. n. 18397 del 4 settembre 2020.

(22) Nel caso di specie, l'istanza di accertamenti con adesione ha avuto a oggetto il ruolo formato e la cartella di pagamento notificata, a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione per l'anno 2005, effettuata ai sensi dell'art. 36-bis, del D.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza, l'istanza presentata dalla società, avendo a oggetto atti non definibili mediante accertamento con adesione, non è idonea a determinare la sospensione del termine per la proposizione del ricorso avverso gli stessi atti alla Commissione tributaria provinciale, così che è inutilmente decorso il termine ordinario di proposizione del ricorso.