

Ordinanza del 14/10/2024 n. 26618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Atto di adesione - Perfezionamento atto impositivo

Massima:

Intervenuto l'atto di accertamento con adesione, l'originario atto impositivo non è più impugnabile, in quanto tale impugnazione implicherebbe la revoca unilaterale da parte del contribuente dell'accertamento con adesione sottoscritto, non consentita dall'ordinamento. Il rapporto d'imposta tra l'amministrazione e il contribuente è regolato definitivamente dall'atto di accertamento con adesione, ma qualora il contribuente che l'abbia sottoscritto non versi nei termini l'importo dovuto, esso sarà regolato solo dall'atto impositivo originario.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

L'Agenzia delle Entrate inviò ad A.A. (d'ora in poi, anche "la contribuente") l'avviso di accertamento n. (-----), emesso in data 3 ottobre 2013 e riferito all'anno d'imposta 2007.

La ripresa fiscale riguardava maggiori imposte Ires e Irap, oltre sanzioni e interessi.

L'ufficio notificò l'avviso di accertamento alla contribuente in qualità di ex socia responsabile ai sensi dell'

art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 e dell' art. 2495 c.c.

La contribuente deduce che al tempo dell'emissione dell'avviso di accertamento la società LI.FO. Srl, di cui ella era socia, era già stata cancellata dal registro delle imprese.

Secondo l'Ufficio, la società, quando era ancora esistente, avrebbe conseguito una plusvalenza in seguito all'assegnazione di un immobile alla socia odierna contribuente.

L'Ufficio, pertanto, procedette alla ripresa della tassazione sulla plusvalenza realizzata dalla società, con la conseguente responsabilità di A.A. ex

art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , nella versione vigente ratione temporis.

Senonché, obiettò la contribuente, la sua responsabilità non sarebbe potuta discendere se non da debiti definitivamente accertati in capo alla società prima dell'estinzione di quest'ultima.

Ella non avrebbe mai potuto rispondere di debiti erariali emersi successivamente alla estinzione (cancellazione) della società.

La contribuente, dunque, promosse istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'

art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 , sottoscrivendo il relativo verbale.

Tuttavia, decise di non versare le somme liquidate a suo debito risultanti dall'accertamento con adesione ed impugnò l'avviso di accertamento notificatole.

La C.T.P. di Milano, accogliendo l'eccezione dell'Ufficio, dichiarò inammissibile il ricorso avverso l'avviso di accertamento, ritenendo che, dopo la sottoscrizione del verbale contenente la proposta di accertamento con adesione, l'avviso di accertamento conservasse efficacia solo a garanzia dell'integrale pagamento nei confronti dell'erario della somma risultante dall'accertamento con adesione, e che dunque già con la sottoscrizione del verbale l'accertamento con adesione divenga irretrattabile.

La C.T.R., su appello della contribuente, confermò la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza d'appello, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico, articolato motivo.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato un atto di costituzione per poter ricevere l'avviso di udienza e poter partecipare alla discussione orale.

Sia la contribuente che l'Agenzia delle Entrate hanno depositato una memoria difensiva ex art. 380 bis.1. c.p.c.

Considerato che:

Innanzitutto, la memoria dell'Avvocatura erariale è ammissibile, per le ragioni da essa spiegate nella stessa premessa dell'atto difensivo depositato.

1.Con l'unico motivo di ricorso, rubricato "Violazione degli

artt. 2 , 6 , commi 4, 8 e 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", la contribuente deduce che la definizione dell'accertamento con adesione avviene e si perfeziona esclusivamente con il pagamento della somma concordata, con la conseguenza che, in assenza di tale adempimento, l'originario avviso resta efficace e, pertanto, impugnabile.

La contribuente valorizza il disposto dell'

art. 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997 , rubricato "perfezionamento della definizione", a norma del quale "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". Il versamento del dovuto, secondo questa impostazione, sarebbe un elemento costitutivo della pretesa.

L'ultimo periodo del comma 4 dell'

art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 , nel disporre che "all'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia", deporrebbe nel senso che anche per il contribuente l'avviso perde efficacia nel caso in cui vi sia il versamento di quanto dovuto in base all'accertamento con adesione, con la conseguenza che, se il versamento non avvenga, il contribuente potrebbe ancora impugnare l'atto impositivo.

Ancora, argomenta la contribuente che ulteriore conferma della sua lettura verrebbe dal disposto del comma 3 dell'

art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997 "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".

Secondo la contribuente, se l'atto impositivo perdesse efficacia già con la sottoscrizione dell'avviso di accertamento con adesione, non avrebbe senso consentirle di ricevere la copia dell'atto di accertamento con adesione solo a versamento eseguito.

1.1. Il motivo, seppur pregevolmente argomentato, è infondato.

La questione, non nuova nella giurisprudenza di questa Corte ed affrontata con diversità di toni ed in maniera non sempre consonante (cfr. Cass., n. 4636/2024 , n. 14533/2015 , n. 10086/2009 , n. 20732/2010 ,

n. 20577/2019 ; di contro, cfr. Cass. n. 13143/2018 , n. 13750/2013 , n. 26681/2019 , n. 8628/2012 , n. 14953/2019), è quella della efficacia e della natura dell'atto di accertamento con adesione sottoscritto sia dall'Ufficio che dal contribuente.

Orbene, nonostante, come si diceva, la presenza di orientamenti nomofilattici non sempre consonanti, ritiene il Collegio di dare continuità a quello secondo il quale dopo la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione da parte del contribuente e dell'Ufficio non è più possibile impugnare l'avviso di accertamento originariamente notificato.

Dal combinato disposto delle norme che disciplinano l'atto di accertamento con adesione e il procedimento in esso destinato a sfociare, infatti, si evince che al contribuente, dopo la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione, non è attribuito alcuno ius poenitendi scegliere di non versare il dovuto e impugnare l'atto impositivo originario, infatti, equivarrebbe ad esercitare un diritto di recesso dall'atto di accertamento con adesione o, comunque, a porre in essere un atto di revoca dell'adesione già manifestata e formalizzata, non previsto dal sistema.

La sospensione del termine per impugnare di novanta giorni (

art. 6 , comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 1997 , vigente *ratione temporis*) prevista nel caso in cui il contribuente presenti istanza di accertamento con adesione, unitamente alla previsione che "l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza" (ultimo periodo del citato comma 3 dell'art. 6 del citato D.Lgs., vigente *ratione temporis*), induce chiaramente a ritenere che la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione e l'impugnazione dell'avviso di accertamento sono alternativi e, dunque, incompatibili la sospensione, infatti, è funzionale proprio a consentire al contribuente di intavolare una trattativa con l'Ufficio che possa sfociare nell'atto di accertamento con adesione senza rischiare che, nelle more, l'atto impositivo si consolidi per mancata impugnazione nell'originario e generale termine decadenziale.

Ne consegue che l'impugnazione dell'atto impositivo dopo la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione spazza via il procedimento in itinere volto alla sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione (importa, cioè, rinuncia all'istanza); ma non potrebbe comportare rinuncia all'istanza quando il procedimento che da essa abbia avuto origine si sia concluso con la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione, sia perché dopo il raggiungimento dell'accordo con il fisco si perfeziona il negozio di diritto pubblico e l'istanza originaria perde il suo rilievo giuridico, sia perché affermare una rinuncia all'istanza dopo la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione equivarrebbe, in sostanza ed irragionevolmente, a svincolare il rilievo giuridico dell'accordo tra il contribuente e il fisco, facendo di fatto retrocedere il procedimento allo stadio anteriore alla conclusione dell'accordo e consentendo al contribuente di revocare un atto bilaterale senza che l'ordinamento preveda espressamente un tale potere.

Il versamento degli importi dovuti in base all'atto di accertamento con adesione, dunque, al di là delle espressioni letterali usate, rappresenta una condizione legale unilaterale di adempimento, posta nell'interesse della (sola) amministrazione il rapporto d'imposta tra l'amministrazione e il contribuente è regolato definitivamente dall'atto di accertamento con adesione, ma qualora il contribuente che l'abbia sottoscritto non versi nei termini l'importo dovuto, esso sarà regolato solo dall'atto impositivo originario.

1.2. In definitiva, il ricorso è rigettato in base al seguente principio di diritto "Intervenuto l'atto di accertamento con adesione, l'originario atto impositivo non è più impugnabile, in quanto tale impugnazione implicherebbe la revoca unilaterale da parte del contribuente dell'accertamento con adesione da lui sottoscritto, non consentita dall'ordinamento. Il rapporto d'imposta tra l'amministrazione e il contribuente è regolato definitivamente dall'atto di accertamento con adesione, ma qualora il contribuente che l'abbia sottoscritto non versi nei termini l'importo dovuto, esso sarà regolato solo dall'atto impositivo originario".

2. Le spese seguono la soccombenza, e sono liquidate in dispositivo.

Ai sensi dell'

art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna A.A.al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro settemilacinquecento, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'

art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Conclusione Così deciso in Roma il 10 settembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 14 ottobre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza