

ISTITUTI DEFLATTIVI

In caso di accertamento con adesione spetta sempre il maggior termine di 90 giorni per impugnare

di **Massimo Conigliaro**

Il problema sembrava ormai risolto, ma **l'insidia** è sempre dietro l'angolo.

L'art. 6, comma 3, del D. Lgs. 218/97 prevede che nel caso di presentazione dell'istanza di **accertamento con adesione, i termini per impugnare** l'atto sono **sospesi per 90 giorni**. In tal modo la parte contribuente, ai fini della proposizione del ricorso, avrà a disposizione oltre ai rituali 60 giorni anche gli ulteriori 90 previsti dalla legge (che possono addirittura diventare 196, se si intercetta anche la sospensione feriale dei termini dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno).

E la sospensione dei termini prevista dal procedimento di accertamento con adesione **spetta sino in fondo, a prescindere dall'esito dell'istanza**. Tale ultima considerazione, però, non è stata sempre pacifica, in considerazione del fatto che l'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto nel tempo che nel caso di **esito negativo del contraddittorio**, i termini riprendevano a decorrere; con la irragionevole conseguenza che il contribuente che avesse presentato istanza di accertamento con adesione al 59° giorno, avrebbe avuto un solo giorno per impugnare l'atto nel caso di formalizzazione del mancato perfezionamento dell'adesione (magari con la sottoscrizione di un verbale di contraddittorio nel quale si comunicava di non accettare la proposta erariale).

La [Corte Costituzionale con l'Ordinanza n. 140 del 15 aprile 2011](#) (Pres. De Siervo, Rel. Gallo) ha dissipato eventuali dubbi dichiarando la **manifesta infondatezza** della sollevata eccezione di incostituzionalità della norma, ritenendo non irragionevole la previsione di un **periodo fisso di sospensione** dei termini di impugnazione, idoneo a consentire «un **proficuo** esercizio del **contraddittorio** in sede di adesione» (come si esprime la [risoluzione ministeriale 11 novembre 1999, n. 159/E](#)), durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative. Peraltro, la redazione di un **verbale negativo** 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.

Alla luce di ciò, l'eventuale verbale di contraddittorio nel quale si attesta la chiusura negativa

del tentativo di adesione non rileva ai fini del computo dei termini per impugnare. In pratica, una volta presentata l'istanza, **il contribuente ha sempre un maggior termine di 90 giorni per impugnare**. Giova ricordare che l'Agenzia delle Entrate già con la [circolare del 28 giugno 2001 n. 65/E](#) aveva affermato che «*La disposizione di legge in argomento **non correla** peraltro in alcun modo il periodo di sospensione all'eventuale anticipato **esito negativo dell'istanza** di adesione prodotta dal contribuente. Ne consegue pertanto che, sia sul piano testuale che di ricostruzione logico-sistematica, non è fondatamente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge in novanta giorni*».

Può capitare, però – come accaduto di recente in un giudizio tributario – che l'Agenzia delle Entrate arrivi a sostenere la **pretestuosità** dell'istanza di accertamento con adesione ritenendola **strumentale** e con **finalità** meramente **dilatorie**; con la conseguenza che in sede di controdeduzioni è stata eccepita l'inapplicabilità (!) della sospensione dei termini e la conseguente **inammissibilità del ricorso** per tardiva proposizione dello stesso.

Trattasi di eccezione davvero priva del benché minimo di fondamento giuridico. **Nessuna norma**, infatti, prevede una **valutazione** del contenuto dell'istanza ovvero del comportamento del contribuente in sede di adesione. Se è vero che, per varie ragioni, è sempre opportuno adeguatamente coltivare l'ipotesi di definizione nel contraddittorio con l'ufficio, nessuna preclusione è prevista nel caso di **mancata partecipazione** o di manifestazione di “scarso interesse” alla chiusura della lite potenziale. A maggior ragione nessuna conseguenza può derivare al contribuente nel caso in cui – come quello citato – il contribuente abbia prima partecipato al **contraddittorio**, riportando a verbale le proprie osservazioni, e successivamente presentato una **memoria illustrativa** con la precisa quantificazione di una proposta economica.

Come chiarito dalla Corte Costituzionale, la previsione di un **periodo fisso di sospensione** dei termini per impugnare non è irragionevole e, dunque, la parte contribuente ha diritto a fruirne a prescindere da qualsiasi altra considerazione. Stante la possibile (seppur infondata) eccezione dell'Agenzia delle Entrate in sede di controdeduzioni, può comunque risultare prudente, al solo fine di evitare possibili contestazioni, **partecipare** al contraddittorio, formulando osservazioni ed eventualmente una proposta di adesione. Sarebbe in ogni caso auspicabile che gli uffici impositori prendessero atto del disposto normativo e dell'ormai consolidata posizione della giurisprudenza, orientata ad una **interpretazione pro contribuente**, come peraltro stabilito dalla Consulta.