

L'ISTANZA DI ADESIONE SOSPENDE IL TERMINE PER IMPUGNARE ANCHE GLI ATTI IMPOSITIVI CON UN "COLLEGAMENTO STRUTTURALE"

Comm. Trib. Reg. Bolzano, sez. II, sentenza n. 35, emessa il 27.11.2015 e depositata l'11.5.2016

In caso di avvisi di accertamento che presentano tra loro un collegamento strutturale, la sospensione del termine per l'impugnazione, conseguente ad un'istanza di accertamento con adesione presentata in relazione al primo degli avvisi di notificati, si estende anche nei confronti dell'avviso di accertamento successivamente notificato, sempreché, a seguito dell'invito da parte dell'Ufficio, il contribuente si sia effettivamente attivato al fine di addivenire ad un accordo.

La sentenza che si annota risolve positivamente la questione relativa alla possibilità di estendere l'effetto sospensivo del termine per l'impugnazione conseguente alla presentazione di un'istanza di adesione, anche agli avvisi di accertamento diversi da quello al quale si riferisce l'istanza, sempreché tra gli atti sussista un "collegamento strutturale".

La Commissione Tributaria Regionale di Bolzano, con la sentenza in commento, ha ritenuto sussistente un "collegamento strutturale" tra l'avviso di accertamento notificato ad una società in accomandita semplice, per la rideterminazione del reddito d'impresa, e quello notificato al socio avente ad oggetto l'imputazione del maggior reddito di partecipazione.

Muovendo da tale premessa, i giudici ritengono che l'istanza di accertamento con adesione, avente ad oggetto l'avviso di accertamento notificato alla società, "espliciti effetto sospensivo anche nei confronti del secondo avviso di accertamento" notificato al socio accomandante.

Nella sentenza che si annota, l'estensione dell'effetto sospensivo connesso alla presentazione dell'istanza di adesione presentata dalla società è subordinata al ricorrere di due presupposti: 1) l'esistenza di un collegamento strutturale tra l'avviso di accertamento notificato alla società e quello notificato al socio accomandante; 2) la presenza di un'effettiva volontà da parte del contribuente istante di addivenire ad un accordo con l'ufficio che dimostri l'assenza di un intento dilatorio connesso alla presentazione dell'istanza di adesione.

Mentre, il primo requisito individuato dai giudici è ancorato alla sussistenza di elementi oggettivi attinenti al rapporto tra gli atti di accertamento, il secondo requisito è, invece, connesso all'accertamento di ragioni soggettive sottese alla presentazione

dell’istanza.

È evidente che, l’avviso di accertamento notificato alla società costituisce il presupposto di quello notificato al socio accomandante, sussistendo tra i due atti un rapporto di pregiudizialità-dipendenza. In sede di adesione, infatti, la rideterminazione del reddito d’impresa accertato comporterà anche la rettifica del reddito di partecipazione dichiarato dal socio.

Ne consegue che l’estensione dell’effetto sospensivo è coerente con la *ratio legis* sottesa alla disciplina dell’accertamento con adesione, anche in considerazione del fatto che, in caso di raggiungimento di un accordo con l’Ufficio, gli effetti positivi spettanti al contribuente non possono non estendersi anche all’avviso di accertamento notificato al socio.

La sentenza che si annota si uniforma all’orientamento già espresso sul punto dalla Cassazione, la quale ravvisa “*il nesso di pregiudizialità*” tra l’atto di accertamento del tributo e quello di irrogazione della sanzione, estendendo, quindi, gli effetti processuali collegati alla presentazione dell’istanza di accertamento con adesione relativa all’atto impositivo anche all’atto di contestazione dell’illecito (Cass. n. 18377/2014).

Dalla lettura della sentenza che si annota, sembrerebbe, inoltre, che i giudici subordinino l’estensione dell’effetto sospensivo dell’istanza di adesione anche all’accertamento dell’ “*effettiva volontà di dispiegare un tentativo per addivenire ad un accordo con l’Ufficio*”. Tale affermazione induce a ritenere che, secondo l’opinione dei giudici, l’estensione della sospensione dei termini per impugnare non sia una conseguenza *ex lege* della presentazione dell’istanza, ma, al contrario, un effetto connesso all’accertamento della volontà del contribuente di concludere l’accordo definitivo.

Secondo la Commissione tributaria di Bolzano, infatti, la mancanza di un’effettiva volontà di raggiungere un accordo rende l’istanza di adesione “*una semplice richiesta dilatoria priva di contenuto concreto*”, che non giustificherebbe la sospensione del termine per impugnare.

La questione, in passato, è stata oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale che ha sottolineato come il “*procedimento per l’accertamento con adesione ha la finalità di prevenire l’impugnazione dell’atto di accertamento tributario*” e, pertanto, “*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»*” (cfr. Corte Cost., 140/2011).

N. VELLA – L’istanza di adesione sospende il termine per impugnare anche ...

In aderenza a quanto sancito dalla Consulta, la Corte di Cassazione ha più volte ribadito che “*la sospensione del termine di impugnazione dell’atto impositivo per 90 giorni consegue alla presentazione dell’istanza di definizione da parte del contribuente*” (Cass. n. 17439/2012; Cass. n. 7334/2012).

Tuttavia, non può non rilevarsi, che, anche a seguito della citata ordinanza della Corte Costituzionale, in isolate pronunce della giurisprudenza di merito è stato sostenuto che l’inattività del contribuente, a seguito del ricevimento dell’invito da parte dell’Ufficio, comporta la non operatività della sospensione del termine per impugnare, ex art. 6, comma 3, del D.Lgs. 218/1997.

Da ultimo, la Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta ha sottolineato che l’effetto sospensivo che discende dalla presentazione di un’istanza di adesione va necessariamente valutato “*ex post*” e non “*ex ante*”, tenuto conto del comportamento del contribuente, dopo la presentazione della medesima, che deve essere tale da “*legittimare*” l’istanza stessa (cfr. sentenza n. 1023/1/2016, depositata il 12.10.2016).

Nicolò Vella