

Cassazione, Sez. 5, 10 ottobre 2024, n. 26618

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una contribuente un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007 (relativo a maggiori imposte IRES e IRAP, oltre a sanzioni e interessi) in qualità di ex socia di una Srl, cancellata dal registro delle imprese, con riferimento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 e all'art. 2495 c.c. Tale disposizione stabilisce che, a seguito della cancellazione della società, i soci rispondono dei debiti sociali non soddisfatti nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione.

La contribuente presentava istanza di accertamento con adesione ex art. 6 D.Lgs. n. 218/1997, sottoscrivendo il relativo verbale. La contribuente decideva di non versare le somme risultanti dall'accordo e impugnava l'atto impositivo dinanzi alla CTP (ora CGT di 1° grado) che rigettava il ricorso, dichiarandolo inammissibile, riteneva che, con la sottoscrizione dell'accordo di accertamento, l'avviso di accertamento originario non fosse più impugnabile. La sentenza veniva confermata dalla CTR (ora CGT di 2° grado). La contribuente proponeva ricorso per Cassazione.

1. L'impugnabilità dell'avviso di accertamento dopo la sottoscrizione dell'atto di adesione

L'unico motivo di ricorso proposto dalla contribuente riguardava la presunta violazione degli artt. 2, 6, commi 4, 8 e 9, del D.Lgs. n. 218/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. La contribuente sosteneva che l'accertamento con adesione si perfezionasse solo con il pagamento delle somme concordate. In assenza di pagamento, a suo avviso, l'avviso di accertamento originario resterebbe valido e, pertanto, impugnabile.

1.1. Giurisprudenza rilevante e orientamenti contrastanti

I giudici di legittimità si sono pronunciati più volte sulla questione dell'efficacia e natura dell'accertamento con adesione, con decisioni non sempre uniformi. Alcune sentenze (Cass. n. 14533/2015, Cass. n. 20577/2019, Cass. n. 34576/2022, Cass. n. 4636/2024) sostengono che, una volta sottoscritto l'atto di accertamento con adesione, l'avviso di accertamento originario non è più impugnabile. Al contrario, altre pronunce (Cass. n. 8628/2012, Cass. n. 13143/2018, Cass. n. 14953/2019) suggeriscono un diverso approccio ermeneutico, riconoscendo rilevanza al pagamento come elemento perfezionativo dell'accordo.

1.2. Decisione della Corte di Cassazione

Nel caso in esame, la Corte aderisce all'orientamento prevalente, affermando che, dopo la sottoscrizione dell'accordo di accertamento con adesione, il contribuente non può più impugnare l'avviso di accertamento. La sottoscrizione dell'atto rappresenta un momento conclusivo del negozio giuridico di diritto pubblico tra contribuente e Amministrazione, volto a definire il contenzioso in maniera irrevocabile, senza possibilità per il contribuente di esercitare una sorta di "diritto di pentimento" ex post.

La Corte chiarisce che consentire la revoca unilaterale dell'accordo da parte del contribuente minerebbe la certezza dei rapporti tributari e la stabilità degli atti negoziali. Inoltre, il versamento delle somme concordate non è considerato un requisito per la validità del negozio, ma solo una condizione sospensiva della pretesa esecutiva dell'amministrazione finanziaria. Pertanto, in mancanza di pagamento, l'Ufficio potrà procedere all'esecuzione coattiva delle somme dovute, ma l'atto di accertamento con adesione rimarrà comunque valido e non impugnabile.

2. Una decisione discutibile

L'istituto dell'accertamento con adesione, introdotto con il D.Lgs. n. 218/1997, rappresenta uno strumento deflattivo del contenzioso tributario, finalizzato a favorire una risoluzione consensuale delle controversie tra contribuente e Amministrazione. Dottrina e giurisprudenza hanno lungamente dibattuto sulla natura negoziale o autoritativa di tale istituto. Alcuni autori ritengono che

l'accertamento con adesione abbia una natura negoziale assimilabile ad un accordo transattivo, con effetti definitivi solo al momento del pagamento delle somme concordate. Altri, invece, sostengono che la sottoscrizione del verbale rappresenti l'elemento costitutivo dell'accordo, con effetti immediati sul rapporto tributario.

Non può sfuggire che gli art. 6, comma 4, e art. 9, del D.Lgs n. 218/1997, consentono di concludere per l'impossibilità di attribuire un qualsiasi rilievo all'adesione non perfezionata. La prima di esse prevede che **l'avviso di accertamento originariamente notificato perde efficacia solo all'atto del perfezionamento** della definizione, mentre l'art. 9 dispone, in maniera inequivocabile, che *“la definizione si perfeziona con il versamento”* di cui al precedente art. 8.

La Suprema Corte, invece, è orientata verso la tutela della stabilità degli accordi stipulati tra contribuente e Fisco. Il principio della certezza del diritto impone, infatti, che una volta concluso un accordo tra le parti, tale accordo sia definitivo e non possa essere rimesso in discussione, a meno che non vi siano vizi del consenso o gravi irregolarità procedurali.

3. Principio di diritto

Gli Ermellini, consolidando l'orientamento prevalente, hanno enunciato il 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".**

Conclusione

Il ricorso della contribuente è stato rigettato e le spese sono state addebitate alla stessa. La sentenza conferma che l'accertamento con adesione, una volta sottoscritto, vincola le parti, limitando la possibilità per il contribuente di contestare successivamente l'avviso originario.