
Accertamento con adesione: il contraddittorio si fa solo una volta

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 17 Settembre 2012

Accertamento con adesione ed invito a comparire per esibire i documenti non possono dare origine ad un doppio contraddittorio con relativo allungamento dei termini a favore del contribuente.

Con sentenza n. 43 la quindicesima sezione della CTR di Milano del 28 novembre 2011, depositata in segreteria il 2 aprile 2012, **i giudici meneghini hanno sbarrato la strada al doppio contraddittorio.**

Il fatto

In esito ai controlli eseguiti sugli elementi indicati nel modello Unico 2004 presentato da un contribuente, esercente l'attività di trasporto di merci su strada, l'Agenzia delle entrate riscontrava che l'ammontare dei ricavi dichiarati (9.265,00) per il periodo di imposta 2003 risultava inferiore a quello (59.888,00) derivante dall'applicazione dello studio di settore SG68U applicabile all'attività considerata.

Prima di procedere all'emissione dell'avviso di rettifica, con atto notificato in data 22 aprile 2008, l'Ufficio invitava il contribuente al contraddittorio, specificando tutti gli elementi considerati per determinare i maggiori ricavi accertabili ai fini fiscali e previdenziali.

Nel corso del contraddittorio, l'interessato contestava l'applicazione degli studi di settore alla propria realtà economica, sostenendo di aver dichiarato i ricavi percepiti e che lo scostamento rispetto al cluster era imputabile a problemi di salute (infarto) che nel corso del 2003 lo avevano costretto a ridurre le prestazioni lavorative.

L'Ufficio non ravvisava nelle motivazioni fornite dal contribuente la presenza di elementi idonei a giustificare lo scostamento dei ricavi, anche tenuto conto che il contribuente non aveva offerto alcuna

documentazione in merito alle dichiarate condizioni di salute. Pertanto, con verbale in data 5 maggio 2008, sottoscritto dalle parti, il contraddittorio veniva chiuso con esito negativo.

Dopo aver esperito il rituale contraddittorio con il contribuente, l'Ufficio notificava in data 12 giugno 2008 avviso di accertamento con il quale accertava per l'anno d'imposta 2003 il reddito imponibile di impresa in Euro 54.742,00 da cui scaturiva una maggiore IRPEF per Euro 17.118,00, maggiore addizionale regionale IRPEF per Euro 720,00, maggiori contributi I.N.P.S. per Euro 8.175,00, maggiore IRAP per Euro 2.137,00 e maggiore IVA per Euro 10.053,00, con relativi interessi e con sanzioni per Euro 25.677,00.

In data 5 settembre 2008 il contribuente presentava, ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 218/97, istanza di accertamento per adesione, che l'Agenzia delle entrate dichiarava inammissibile con atto in data 30 settembre 2008 (consegnato al richiedente il 2 ottobre 2008), in ragione del già infruttuoso esperimento della fase in contraddittorio.

Con ricorso spedito per la notifica in data 15 dicembre 2008 e consegnato all'ufficio il giorno successivo, il contribuente adiva la Commissione Tributaria Provinciale per chiedere l'annullamento dell'avviso di accertamento.

Il ricorrente, dopo aver premesso che la presentazione della domanda di accertamento con adesione aveva prodotto la sospensione del termine di 90 giorni per cui l'impugnazione era stata proposta nel rispetto del termine di 60 giorni (anche considerando l'ulteriore periodo di sospensione feriale), lamentava che l'avviso di accertamento era stato emesso senza attendere il decorso del termine di 60 giorni previsti dall'art. 12, settimo comma, L. n. 212/2000; deduceva inoltre che, per ragioni di salute, nell'anno 2003 si era avvalso di altro trasportatore i cui costi erano pari ai ricavi, con conseguente difetto di riscontro probatorio e di motivazione dell'accertamento in quanto basato esclusivamente su presunzioni semplici, senza individuare il legame tra la situazione teorica e quella specifica del contribuente, non potendosi ammettere un automatico rinvio alle risultanze degli studi di settore che possono costituire soltanto un criterio guida per l'accertamento, fermo l'onere dell'ufficio di fornire la prova dei maggiori ricavi conseguiti nel periodo considerato e di precisare con adeguata motivazione gli elementi specifici e le ragioni del ritenuto grave scostamento tra ricavi dichiarati e presunti; contestava, infine, l'illegittimità delle sanzioni irrogate per infedele dichiarazione, mancando nella specie la prova inconfutabile dell'illecito penale.

L'Agenzia delle entrate, costituitasi nel giudizio di primo grado, controdeduceva, eccependo, in particolare, preliminarmente, la tardività del ricorso per l'inammissibilità della domanda di accertamento con adesione in quanto relativa ad accertamento già preceduto dalla fase contraddittoria con conseguente inapplicabilità del termine di sospensione di cui all'art. 6, terzo comma, D.Lgs. n. 218/97; osservava che la notifica dell'avviso di accertamento prima del decorso di 60 giorni dal verbale di chiusura della fase in contraddittorio non inficia la legittimità dell'accertamento; affermava la piena legittimità del ricorso alle risultanze degli studi di settore e, nel merito, che il contribuente non ha addotto elementi validi per giustificare la scarsa redditività dell'attività esercitata e per negare la validità delle riprese fiscali.

La Commissione tributaria provinciale, aderendo all'eccezione dell'Ufficio, dichiarava inammissibile il ricorso del contribuente.

Con atto depositato in data 21 settembre 2009 presso la CTP, il contribuente ha proposto l'appello avverso detta sentenza, chiedendo la riforma della stessa, lamentando carenza di motivazioni della sentenza circa la ritenuta inapplicabilità alla fattispecie dei termini "allungati" e l'omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso perché emesso prima del decorso del termine di 60 giorni dal processo verbale di constatazione.

L'Agenzia appellata si è costituita in giudizio, deducendo l'inammissibilità dell'appello per difetto di specificità, ribadendo l'inammissibilità del ricorso per violazione dei termini di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 546/92 e osservando, nel merito, l'infondatezza delle tesi esposte dal contribuente.

La sentenza: no al doppio contraddittorio in caso di accertamento con adesione

I giudici, in via preliminare, al fine di scrutinare la contestata tempestività del ricorso introduttivo del giudizio, esaminano l'eccezione di inammissibilità della domanda di accertamento con adesione, la cui presentazione è stata invocata dal contribuente al fine di beneficiare della sospensione del termine per proporre impugnazione avverso l'avviso di accertamento.

Secondo i giudici del riesame, il contribuente non avrebbe potuto proporre l'istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. 218/1997 in quanto l'accertamento impugnato era già stato preceduto da un invito a comparire (ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 218/1997) con esperimento di regolare contraddittorio tra le parti, il cui esito è stato negativo (come da verbale in data 5 maggio 2008).

La finalità dell'istituto è quella di prevedere una fase preliminare in contraddittorio tra le parti per la definizione dell'imponibile ed evitare l'insorgere della controversia.

Detto contraddittorio con il contribuente finalizzato all'accertamento con adesione può instaurarsi o ad iniziativa dell'Amministrazione, mediante l'invito a comparire di cui all'art. 5 D.Lgs. 19/6/1997 n. 218, anteriormente alla notificazione dell'avviso di accertamento, ovvero ad iniziativa del contribuente, mediante l'istanza prevista dall'art. 6 D.Lgs. 218/1997, posteriormente alla notificazione dell'avviso non preceduto dall'invito di cui all'art. 5.

“La formulazione del testo di legge induce a ritenere del tutto ragionevole che al contribuente destinatario di un avviso di accertamento si consenta di esercitare la facoltà di formulare l'istanza di accertamento con adesione solo quando l'avviso di accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire; infatti, consentirlo anche in presenza di un precedente invito a comparire significherebbe procedere all'inutile duplicazione di un contraddittorio già risultato infruttuoso (tanto da non aver impedito l'emissione dell'avviso di accertamento)”.

Tale duplicazione, infatti, “costituirebbe un ingiustificato appesantimento procedurale, in contrasto con il principio di efficienza e speditezza dell'azione amministrativa, essendo palesemente superfluo attribuire al contribuente la facoltà di provocare un secondo contraddittorio”.



Di conseguenza, è inammissibile “ l'istanza di accertamento con adesione in quanto presentata dal contribuente dopo l'invito a comparire e l'esperimento della fase in contraddittorio con la sottoscrizione del verbale con esito negativo. L'inammissibilità dell'istanza rende inapplicabile il regime di sospensione automatica del termine per l'impugnazione, con conseguente inammissibilità, per tardività, del ricorso di primo grado, come correttamente affermato dalla commissione di primo grado”.

Doppio contraddittorio - Breve nota

L'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 stabilisce, al comma 2, che il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, del medesimo decreto legislativo, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.

In questa ipotesi, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente.

Il chiaro disposto normativo è stato perfettamente interpretato dai giudici milanesi.

Infatti, lo strumento dell'adesione può essere avviato sia ad iniziativa degli uffici finanziari che del contribuente. Nel primo caso, ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n. 218/1997, l'ufficio locale dell'Agenzia spedisce al contribuente un invito a comparire nel quale sono specificati il giorno e luogo del contraddittorio ed i periodi d'imposta suscettibili di accertamento.

La circolare n. 235/1997 ha previsto che l'invito debba essere ritualmente notificato, ai sensi dell'art. 60 del DPR n. 600/1973, oppure spedito mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento .

L'avvio della procedura da parte dell'ufficio non è generalmente obbligatorio e l'Amministrazione finanziaria deve valutare attentamente la fondatezza degli elementi in suo possesso, nonché “... tenere conto delle proprie esigenze e capacità operative, soprattutto in prossimità dei termini di decadenza dell'azione di accertamento” (cfr. circ. n.235/1997).

A sua volta, il destinatario dell'invito emesso ai sensi dell'art. 5, non è obbligato a presentarsi presso l'ufficio e tale inottemperanza non è autonomamente sanzionabile, fermo restando - ovviamente - la potestà dell'ufficio stesso di procedere alla notifica di atti di accertamento o rettifica.

In effetti, per tale comportamento, sussiste una "sanzione" indiretta, perché al contribuente destinatario dall'invito a comparire, sia nel caso di inottemperanza che nel caso in cui il procedimento si concluda con esito negativo, è preclusa la possibilità di richiedere ed instaurare di sua iniziativa il procedimento di adesione, qualora l'ufficio proceda alla notifica dell'avviso di accertamento.

E di conseguenza viene meno il vantaggio della sospensione dei termini per 90 giorni.

L'Amministrazione, quindi, instaura il contraddittorio con il contribuente una sola volta.

17 settembre 2012

Francesco Buetto