

Il Fisco può ignorare l'istanza di adesione!

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 14 Febbraio 2013

Il Fisco non è tenuto a convocare il contribuente istante; è legittimo, quindi, l'avvio della riscossione per decorrenza dei termini di impugnazione senza alcun preventivo contraddittorio o comunicazione.

Accertamento con adesione - Premessa

Con i nuovi istituti, la possibilità di prestare adesione alla proposta di accertamento avanzata dal Fisco è stata sempre più anticipata, sicché ora è anche possibile subito dopo la consegna del PVC e, pertanto, ancora prima del momento accertativo vero e proprio.

I vantaggi in termini di minori sanzioni applicabili e riduzione dei tempi di definizione della procedura prevalgono spesso sulle possibili ulteriori ragioni che il contribuente potrebbe far valere nelle successive fasi di accertamento e contraddittorio con l'Ufficio, che, comunque, potrebbero sfociare in un'adesione, ma, questa volta, con sanzioni più salate rispetto all'ipotesi di adesione al PVC ex articolo 5-bis del D.Lgs. 218/1997.

Quando, invece, la proposta impositiva del Fisco non risulta proprio accettabile, è necessario proseguire nella fase di accertamento e soprattutto di contraddittorio al fine di spiegare all'Ufficio le proprie ragioni di segno contrario.

In tal caso, generalmente, ci si avvale dell'istituto dell'accertamento con adesione, che si attiva mediante presentazione di un'apposita istanza.



Quadro normativo

L'istituto dell'accertamento con adesione consente al contribuente la facoltà di definire il procedimento avviato dall'Ufficio sulla sua posizione fiscale.

I vantaggi previsti dalla definizione sono costituiti dalla possibilità di addivenire ad un contraddittorio con l'Ufficio, attraverso il quale, a seguito di manifestazione delle proprie osservazioni e con l'apporto di ulteriori elementi, il contribuente possa ottenere la riduzione della pretesa erariale¹, nonché l'ottenimento di una riduzione delle sanzioni irrogate quale ulteriore fattore di incentivazione all'adesione². Inoltre, tale definizione comporta anche la preclusione all'Ufficio della possibilità di "riaprire" l'accertamento, salvo in casi particolari³.

Lo scopo dell'istituto, come già anticipato, è la stimolazione del dialogo tra i contribuenti e l'Amministrazione Finanziaria, al fine di consentire a quest'ultima una migliore valutazione della posizioni fiscali sottoposte a controllo. Esso, inoltre, dovrebbe tendere a deflazionare il contenzioso tributario.

Le modalità operative previste per l'accertamento con adesione, per quel che interessa in questo contesto, sono disciplinate dagli articoli 5 e 6 del D.Lgs. 218/19974.

In particolare, sono previste due modalità di attivazione della procedura di adesione: la prima (articolo 5) stabilisce la possibilità per l'Ufficio di avviare discrezionalmente⁵ il procedimento, attraverso l'invio al contribuente di un invito a comparire presso l'Ufficio, nel quale siano indicati i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, sanzioni, contributi ed interessi, nonché l'ammontare complessivo dovuto in caso di adesione all'invito stesso; la seconda – articolo 6 – prevede l'avvio della procedura ad opera del contribuente, il quale, dopo aver ricevuto la copia di un processo verbale di constatazione o la notifica di un avviso di accertamento, può richiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, di essere invitato per instaurare il contraddittorio.

L'Ufficio, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del D.Lgs. 218/1997, entro quindici giorni dalla richiesta, deve formulare al contribuente tale invito⁶.

La sentenza 18372

Con la pronuncia in oggetto, la Cassazione ha affrontato il caso di un contribuente che, dopo aver ricevuto un avviso di accertamento, aveva presentato un'istanza di adesione, al fine di avviare il contraddittorio con l'Ufficio.

Quest'ultimo, tuttavia, non vi aveva dato seguito e, una volta decorso il termine per l'impugnazione dell'atto, aveva iscritto a ruolo le somme da esso risultanti, notificando, poi, la relativa cartella di pagamento, senza alcun preventivo contraddittorio o comunicazione.



Il contribuente impugnava la cartella, ma i giudici di primo grado respingevano il ricorso. Il collegio del riesame, invece, si pronunciava a suo favore, affermando l'illegittimità della cartella, atteso che, una volta promossa dal contribuente la procedura di accertamento con adesione, l'Ufficio è tenuto a convocare l'istante prima di dar corso all'iscrizione a ruolo. Poiché il Fisco non vi aveva provveduto, la cartella emessa risultava irrimediabilmente viziata.

L'Agenzia delle Entrate proponeva, allora, ricorso per Cassazione, che i Giudici di piazza Cavour hanno ritenuto manifestamente fondato, tanto da decidere per ordinanza anziché per sentenza. In particolare, gli Ermellini hanno dato seguito al filone giurisprudenziale, che deve ormai ritenersi consolidato, per cui la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza di adesione ex articolo 6 del D.Lgs. 218/1997, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge⁷.

Non necessitando, pertanto, ulteriori accertamenti di fatto, la Cassazione ha accolto il ricorso del Fisco e confermato la validità della cartella di pagamento, con il rigetto della sua impugnativa.

Accertamento con adesione - Alcune considerazioni

Mette conto di ricordare brevemente che la Cassazione, già con la sentenza 28051 del 2009, aveva stabilito che la formulazione testuale dell'articolo 6 del D.Lgs. 218/1997

“induce a ritenere che la convocazione del contribuente, a seguito della sua richiesta, non costituisca per l'ufficio un obbligo, ma soltanto una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e della opportunità di evitare la contestazione giudiziaria.

L'istanza di audizione invero non priva di efficacia l'accertamento, ma ne sospende soltanto il termine di impugnazione di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, esso diviene definitivo, salva l'impugnazione. E' invero soltanto "all'atto del perfezionamento della definizione" che "l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia". E qualora l'ufficio escludesse in radice l'opportunità di una composizione bonaria, l'obbligo della convocazione costituirebbe un inutile appesantimento dell'attività amministrativa. Il termine di 90 giorni per il quale resta sospeso l'onere della impugnativa giudiziaria corrisponde del resto a quello stabilito per la formazione del silenzio rifiuto, sicché è coerente col sistema ritenere che, decorso quel termine dalla presentazione della istanza di audizione senza che l'Amministrazione abbia risposto, l'istanza medesima debba considerarsi tacitamente rigettata”.

La Cassazione aveva poi concluso che

“La mancata convocazione del contribuente non ha pertanto impedito che l'accertamento, non impugnato nel più lungo termine concesso dal D.Lgs. 218/1997, art. 6, comma 3, sia divenuto definitivo”.

Un siffatto quadro giurisprudenziale di legittimità, si può, quindi, così sinteticamente schematizzare:

- l'invito al contraddittorio dell'Ufficio a seguito della presentazione dell'istanza di adesione ex articolo 6 del D.Lgs. 218/1997 da parte del contribuente costituisce soltanto una mera facoltà dell'Amministrazione Finanziaria;

- la mancata convocazione non comporta alcuna nullità dell'avviso di accertamento, né tantomeno della conseguente cartella di pagamento (ora non più prevista, essendo divenuto esecutivo l'avviso di accertamento stesso).

È importante sottolineare che tali statuizioni hanno delle ripercussioni sui comportanti dei contribuenti. Una volta presentata l'istanza di adesione, infatti, l'Ufficio potrebbe decidere di non convocare il contribuente⁸.

Questi, pertanto, non può limitarsi ad attendere la convocazione, ma, decorsi i quindici giorni previsti dalla norma, dovrebbe attivarsi per conoscere con certezza la rinuncia da parte del Fisco di avviare il previsto contraddittorio con l'istante.

Ciò, al fine di non far decorrere inutilmente i centocinquanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo, precludendosi, così, la possibilità di ricorrere avverso l'avviso di accertamento, come avvenuto, appunto, nel caso oggetto della pronuncia odierna.

14 febbraio 2013

Alessandro Borgoglio

NOTE

1 Si pensi al caso in cui l'Ufficio finanziario abbia recuperato a tassazione dei costi ritenuti non documentati. Il contribuente, in sede di contraddittorio, potrebbe allora esibire nuovi documenti e formulare osservazioni, che potrebbero indurre l'Ufficio a ridimensionare, già in quella sede, la pretesa erariale manifestata.

2 In presenza di adesione del contribuente, le sanzioni irrogate sono ridotte ad un terzo o ad un sesto del minimo edittale, a seconda dei vari casi previsti.

3 L'articolo 2, comma 4, del D.Lgs. 218/1997 dispone che: "La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo

57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto: a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire; b) se la definizione riguarda accertamenti parziali; c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione”.

4 L'articolo 5 del D.Lgs. 218/1997 dispone che: “1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c). 1-bis. Il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1 mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata. In presenza dell'adesione la misura delle sanzioni applicabili indicata nell'articolo 2, comma 5, è ridotta alla metà. 1-ter. Il pagamento delle somme dovute indicate nell'invito di cui al comma 1 deve essere effettuato con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo al versamento della prima rata. 1-quater. In caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 1-bis il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. 1-quinquies. Le disposizioni di cui ai commi 1-bis, 1-ter e 1-quater del presente articolo non si applicano agli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, per i quali non sia stata prestata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”. Per completezza si segnala che l'articolo 5-bis dello stesso decreto disciplina la fattispecie dell'accertamento con adesione ai processi verbali di constatazione, che tuttavia non ha rilevanza in questo contesto. Per un

approfondimento dell'argomento si veda anche Gianfranco Antico, "Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009: la diversa modalità di definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti a comparire" in "il fisco" numero 11 del 16 marzo 2009, pagina 1-1703.

5 Nella circolare ministeriale dell'8 agosto 1997, numero 235/E, al punto 2.3 si afferma che "Si deve peraltro precisare che l'attivazione del procedimento non riveste carattere di obbligatorietà essendo la stessa in tutti i casi lasciata alla valutazione degli uffici che dovranno pertanto tenere conto delle proprie esigenze e capacità operative soprattutto in prossimità dei termini di decadenza dell'azione di accertamento".

6 L'articolo 6 del D.Lgs. 218/1997 dispone che "1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione. 2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5, 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. 3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza. 4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia".

7 Nello stesso senso: Cass. SS.UU. 3676/2010; Cass. 29127/2011, 28051/2009.

8 Nella prassi quotidiana degli Uffici si tratta di un'eventualità ormai remota, atteso che l'Amministrazione Finanziaria tende sempre più a stimolare il dialogo con i contribuenti, come si evince dalle più recenti circolari.