
Accertamento con adesione valido anche se non c'è contraddittorio

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 6 Febbraio 2015

nel procedimento di accertamento per adesione l'instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria è del tutto facoltativo, non è obbligatorio e non inficia la validità dell'atto emesso

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 444, del 14 gennaio 2015, ha stabilito che l'accertamento con adesione è valido anche nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria non abbia preventivamente invitato il contribuente al contraddittorio.

Un contribuente proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento notificato nel maggio del 2003 col quale il fisco, sulla base dei parametri di cui alla legge n. 549 del 1995 (articolo 3, comma 194), aveva determinato maggiori ricavi e maggior volume d'affari, recuperando imposte e sanzioni.

Nel ricorso eccepiva l'illegittimità dell'atto impositivo per vizio di notifica del presupposto invito al contraddittorio, che l'aveva preceduto ai fini del tentativo di adesione ai sensi dell'articolo 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Il contribuente rilevava che tale invito era stato erroneamente notificato il 31 dicembre 2002 alla madre.

L'Ufficio replicava affermando che la madre, nel ricevere la notifica, si era qualificata come addetta alla sede.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso osservando *“che al momento in cui fu notificato l'avviso di accertamento la YY esercitava l'attività di commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi in altro luogo da quello in cui fu notificato anche l'invito al contraddittorio”*; pertanto il giudice di prime cure concludeva *“... per nullità dell'invito al contraddittorio ... notificato in data 31/12/2002 in nessun luogo dove veniva esercitata alcuna attività del ricorrente come invece prescritto dall'art. 139 c.p.c.”*.

La Commissione tributaria regionale nel rigettare il gravame affermava che *“la decisione della Commissione tributaria provinciale è corretta sia sul piano logico che giuridico e la notifica effettuata alla YY non può intendersi come fatta al soggetto legittimato a ricevere la notifica ai sensi dell'art. 139 c.p.c.”*; aggiungeva che, *“essendo, pertanto, stato erroneamente notificato il contraddittorio per l'avviso di accertamento, la sentenza di primo grado va confermata”*.

L'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza sfavorevole propone ricorso per Cassazione.

L'istituto dell'accertamento con adesione

L'istituto dell'accertamento con adesione consente al contribuente di definire il procedimento accertativo 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 il contribuente, con l'allegazione di osservazioni ed ulteriori elementi documentali, possa ottenere la riduzione della pretesa erariale. Inoltre, tale istituto consente di avere una riduzione delle sanzioni irrogate quale ulteriore fattore di incentivazione all'adesione. Infine, tale definizione comporta anche la preclusione all'Ufficio della possibilità di "riaprire" l'accertamento, salvo casi particolari. Lo scopo dell'istituto è la stimolazione del dialogo tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, al fine di consentire a quest'ultima una migliore valutazione delle posizioni fiscali sottoposte a controllo. Esso, inoltre, dovrebbe tendere a deflazionare il contenzioso tributario. Sebbene il decreto recante la disciplina dell'accertamento con adesione sia notevolmente mutato nel corso degli ultimi anni, a seguito dei numerosi interventi legislativi, che hanno sostanzialmente introdotto altre fattispecie dello strumento di adesione, le due ipotesi iniziali di accertamento con adesione sono ancora vigenti: si tratta dell'invito all'adesione notificato dall'Ufficio e del caso contrario, ovvero dell'istanza di adesione presentata dal contribuente. Quel che interessa in questa sede è proprio quest'ultima ipotesi disciplinata dall'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Tale disposizione consente al contribuente che abbia ricevuto un avviso di accertamento o al quale sia stato notificato un processo verbale di constatazione di richiedere all'Ufficio, tramite presentazione di apposita istanza in carta semplice, di essere convocato per l'instaurazione del contraddittorio ai fini dell'accertamento con adesione. La richiesta del contribuente deve contenere il riferimento dell'atto impositivo per la trattazione del quale si chiede di essere invitati, nonché l'indicazione del recapito, anche telefonico, dell'istante. La domanda può essere consegnata direttamente all'Ufficio che ha emesso l'atto oppure spedita. La presentazione o la spedizione dell'istanza da parte del contribuente determina l'automatica sospensione di novanta giorni del termine per l'impugnazione dell'accertamento. Il ricorso alla Commissione tributaria, durante tale periodo sospensivo, comporta la rinuncia all'istanza. Entro quindici giorni dalla ricezione della richiesta di convocazione, l'Ufficio "... formula al contribuente l'invito a comparire", ex art. 6, c. 4, del D.Lgs. n. 218/1997.

L'analisi della Cassazione

Tra le varie motivazioni del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, si focalizza l'attenzione sulla parte riguardante la questione del mancato contraddittorio; in particolare l'Agenzia delle Entrate denuncia plurime violazioni di norme di diritto, di cui :

- decreto legislativo n.218 del 1997, articoli 5 e 6;
- legge n. 549 del 1995, articolo 3, comma 185;

- decreto legge n. 564 del 1994, articolo 2-bis;

in particolare l’Agenzia rileva che, contrariamente all’assunto del giudice d’appello, l’eventuale nullità della notifica dell’invito al contraddittorio preventivo non inficiava affatto l’atto impositivo, atteso che il ricorso alla procedura dell’articolo 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, era facoltativa per il fisco che ben poteva procedere alla notifica diretta dell’accertamento ai sensi dell’art. 6, ferma restando la facoltà del contribuente di procedere con istanza di accertamento con adesione, prima di procedere all’impugnazione giudiziale.

I giudici di legittimità rilevano, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, che nel procedimento di accertamento per adesione l’instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell’amministrazione finanziaria è del tutto facoltativa avendo solo la funzione di garantire la necessaria trasparenza dell’azione amministrativa e di consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni.

L’attivazione del procedimento non riveste, dunque, carattere di obbligatorietà essendo l’attivazione stessa lasciata in tutti i casi alla valutazione degli uffici, poiché il comma 2, dell’articolo 6, del citato D.Lgs. 218/1997, prevede la possibilità per il contribuente, al quale sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall’invito di cui all’art. 5, di attivare, a sua volta, il procedimento di definizione mediante la presentazione di una istanza apposita. Tale invito riveste, dunque, carattere unicamente informativo della possibilità di aderire e la disposizione dell’articolo 5, non richiede l’osservanza di particolari modalità. Solo ai fini di quanto previsto dall’articolo 6, comma 2, l’invito al contribuente è normalmente comunicato mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o notificato ai sensi dall’art. 60, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Nell’ipotesi in cui anche se l’invito non fosse stato correttamente, notificato, il contribuente avrebbe potuto sempre avvalersi dell’articolo 6, comma 2, ma tale facoltà di avvalimento non è stata esercitata e neppure ipotizzata nella specie e, dunque, l’atto impositivo non è in alcun modo viziato.

I giudici di legittimità ricordano, inoltre, che solo di recente e nel caso degli accertamenti fondati sugli studi di settore il comma 3-bis, dell’articolo 10, della legge n. 146 del 1998, prescrive che *“nelle ipotesi di cui al comma 1”*, cioè quelle riguardanti gli accertamenti basati sugli studi di settore, *“l’ufficio, prima della notifica dell’avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell’articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*; la legge 30 dicembre 2004, n. 311 ha disposto (con l’art. 1, comma 410) che le disposizioni del comma 3-bis, hanno effetto a decorrere solo dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Nel caso in esame l’Agenzia delle Entrate ha sostenuto che *“In ogni caso, poi, l’eventuale vizio di notifica dell’invito al contraddittorio non potrebbe mai inficiare la validità dell’avviso di accertamento, in quanto l’invito all’adesione è soltanto una delle modalità di definizione dell’iter accertativo”* e che *“la legge non pone a carico dell’ufficio un dovere di invito del contribuente al contraddittorio quale condicio sine qua non ai fini della formazione di un regolare atto di accertamento”*.

Le conclusioni

I giudici di legittimità accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, in merito alla contestazione dei giudici del merito che avevano dichiarato illegittimo l'accertamento con adesione senza che l'amministrazione finanziaria avesse preventivamente invitato il contribuente, cassano la sentenza d'appello e la rinviando ad altra Commissione tributaria regionale.

6 febbraio 2015

Federico Gavioli