

ISTITUTI DEFLATTIVI

Accertamento con adesione: l'invito del contribuente al contraddittorio non è obbligatorio?

di Giancarlo Falco

L'Ordinamento tributario prevede al comma 2 dell'art. 6 del D. Lgs. 218/1997 la **possibilità per il contribuente**, nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento, di formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, **istanza in carta libera di accertamento con adesione**. Lo stesso art. 6, al comma 4, prevede che: **"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"**.

La lettura della norma non sembra lasciare spazio ad interpretazioni e, pertanto, qualora non fossero rispettati tali dettami si dovrebbe avere come conseguenza la nullità dell'intero procedimento.

Dello stesso avviso è anche la giurisprudenza di merito, che ha dimostrato una propensione ad annullare gli atti impositivi impugnati dai contribuenti nei casi in cui l'Ufficio non avesse dato seguito alle istanze di accertamento con adesione, **omettendo di fissare il relativo contraddittorio**.

La **Commissione tributaria provinciale di Ragusa con la sentenza n. 291 del 2001**, richiamando la [C.M. n.235/E del 1997](#), ha sottolineato come *"il Ministero, pur ritenendo facoltativo per l'ufficio di attivare di sua iniziativa il procedimento, ritenga al contrario un diritto del contribuente farlo di propria iniziativa e, per converso, un dovere dell'Ufficio di dare corso all'iter sopra delineato (convocazione, esame delle ragioni del contribuente, proposta accertamento con adesione o presa d'atto dell'inammissibilità del contrasto, che apre irrimediabilmente la via al contenzioso)"*. Pertanto, l'inadempienza dell'Amministrazione finanziaria, che non ha posto il contribuente nella possibilità di confrontarsi con la propria controparte, impedirebbe il formarsi della definitività della pretesa erariale, facendo venire meno l'accertamento medesimo. Con la **sentenza n. 289 del 2003**, la **Commissione tributaria provinciale di Siracusa** ha ritenuto che la mancanza dell'invito a comparire entro il termine di 15 giorni, **"tassativamente previsto"** dalla norma, renda **"nullo ab origine"** l'atto di iscrizione a ruolo delle somme accertate con atti impositivi per cui il contribuente aveva **"inutilmente"** presentato istanza di adesione.

La **Commissione tributaria provinciale di Nuoro**, con la **sentenza n. 208 del 2008**, ha sancito la nullità dell'atto di accertamento a seguito del mancato invito al contraddittorio dell'Ufficio,

sostenendo che la dizione letterale della relativa norma “*non sembra lasciare spazio di discrezionalità all'Agenzia in ordine alla convocazione del contribuente entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza*”. Anche la **sentenza n. 103 del 2009 della Commissione tributaria provinciale di Genova** risulta fondata sull’obbligo del contraddittorio tra contribuente e Ufficio accertatore, dalla quale discenderebbe la nullità di un avviso di accertamento, a cui è seguita la violazione da parte dell’Agenzia delle entrate dell’obbligo di convocare il contribuente.

Nella sentenza n. 16 del 2009, la Commissione tributaria regionale di Trento ha incentrato, richiamando i precetti dello Statuto del Contribuente, la propria decisione sui “*principi di "collaborazione" e "buona fede" che la citata legge n. 212/2000 impone alle parti del rapporto tributario*”.

Degna di nota è anche la **sentenza n. 96 del 2009 della Commissione tributaria provinciale di Torino**: nel caso di specie, l’Ufficio, a seguito dell’istanza di adesione del contribuente, ha risposto con una comunicazione di diniego di un’autotutela mai presentata. La Commissione, accogliendo il ricorso di parte privata avverso l’avviso di accertamento, ha affermato che, a fronte dell’esistenza di un diritto al contraddittorio in capo al contribuente, esiste “*l’obbligo - e non la mera facoltà - dell’Ufficio di convocare il contribuente e sentire ed esaminare le ragioni dello stesso*”. Secondo la sentenza richiamata, “*a nulla rileva che il legislatore non abbia testualmente ed espressamente previsto che l’amministrazione è obbligata a convocare il contribuente ... giacché tale obbligo consegue al rispetto dei diritti fondamentali in capo ai soggetti, quale, appunto, il diritto di difesa*”.

Sulla base delle considerazioni fin qui esposte, dunque, sarebbe da ritenere **nullo ab origine** l’avviso di accertamento per il quale il contribuente abbia presentato all’Ufficio che lo ha emesso apposita istanza di accertamento con adesione ed a tale istanza l’Ufficio non abbia dato riscontro invitando il contribuente a comparire, ai sensi dell’art. 6 D. Lgs. 218/1997.

Tuttavia non dello stesso avviso è la **Corte di Cassazione** che ha affrontato il caso con **l’Ordinanza n. 21760 del 2012**: per la Corte la mancata convocazione del contribuente non può avere alcun riflesso sulla validità dell’accertamento, tantomeno provocare la nullità dello stesso in quanto **tale sanzione non è prevista dalla legge**.

La convocazione del contribuente costituisce per l’Ufficio “*non un obbligo ma una mera facoltà da esercitarsi in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e di evitare la contestazione in sede giurisprudenziale*”.

Tale chiaro orientamento appare ormai consolidato, in quanto conferma un principio già espresso da altre precedenti sentenze (Ordinanza n. 29127 del 2011; Sentenza n. 3676/2010 e Sentenza n. 28051/2009).

Tuttavia le argomentazioni della Corte sono, a parere di chi scrive, assai **discutibili** in quanto appaiono estranee alla *ratio* dell’istituto e, soprattutto, alle **tutele minime** che dovrebbero essere garantite ai contribuenti.

