

**COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 43/15/2012**

**FATTO e DIRITTO**

1) In esito ai controlli eseguiti sugli elementi indicati nel modello Unico 2004 presentato dal sig. An. BO., esercente l'attività di trasporto di merci su strada, l'Agenzia delle entrate, ufficio di Milano 3, 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 n. Omissis con il quale accertava per l'anno d'imposta 2003 il reddito imponibile di impresa in € 54.742,00 da cui scaturiva una maggiore IRPEF per € 17.118,00, maggiore addizionale regionale IRPEF per € 720,00, maggiori contributi INPS per € 8.175,00, maggiore IRAP per € 2.137,00 e maggiore IVA per € 10.053,00, con relativi interessi e con sanzioni per € 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.

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

Con il gravame 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 con memoria depositata in data 16 febbraio 2009; in particolare eccepiva, 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.

Con la decisione indicata in epigrafe, la Commissione tributaria provinciale, aderendo all'eccezione dell'Ufficio, dichiarava inammissibile il ricorso del contribuente.

2) Con atto depositato in data 21 settembre 2009 presso la CTP, il contribuente ha proposto l'appello in epigrafe avverso la sentenza, chiedendo la riforma della stessa.

L'appellante lamenta 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.

L'appellante ha insistito con memoria.

All'udienza odierna, la causa veniva affidata alla decisione del Collegio.

3) In via preliminare, al fine di scrutinare la contestata tempestività del ricorso introduttivo del giudizio, occorre esaminare 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.

L'Agenzia sostiene che, nella fattispecie in esame, 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).

L'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 stabilisce quanto segue:

"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.'

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 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.

Ne deriva l'inammissibilità dell'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.

4) In conclusione, l'appello è infondato e deve pertanto essere respinto, con le conseguenti statuizioni di cui al dispositivo.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

**P.Q.M.**

la Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez.15

definitivamente pronunciando sull'appello in epigrafe, così dispone:

- respinge l'appello e, a conferma della decisione n. 227/42/09 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano sez. 42, dichiara inammissibile il ricorso del contribuente;
- condanna l'appellante al pagamento delle spese, che liquida complessivamente in € 1.707,00 di cui € 207,00 per diritti ed € 1.500,00 per onorari.