

OPINIONI (/OPINIONI)

21 Dicembre 2020

L'invito al contraddittorio e la difesa del contribuente nelle recenti iniziative legislative

ANGELO GINEX (/angelo-ginex)



Abstract

L'obbligo di **invito a comparire** per l'avvio del **procedimento di accertamento con adesione** a partire dagli **avvisi emessi dal 1° luglio 2020** è previsto nel nuovo articolo **5-ter D.Lgs. 218/1997** introdotto dal **D.L. 34/2019**. Tuttavia, tenuto conto di quanto poi disposto dalla disciplina emergenziale post Covid-19, la citata modifica troverà applicazione pratica soltanto agli avvisi di accertamento che verranno notificati a partire dal 2021.

Ambito applicativo

L'obbligo di invito al **contraddittorio** previsto dal nuovo articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997 è applicabile esclusivamente per la definizione degli **accertamenti in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, Ivie, Ivafe e Iva**.

La **mancata attivazione del contraddittorio** comporta l'**invalidità dell'atto impositivo**, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri concretamente le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato, salvo i casi di particolare urgenza specificamente motivata o di fondato pericolo per la riscossione, nonché quelli di partecipazione del contribuente già previsti.

L'invalidità dell'avviso di accertamento, emesso senza aver prima proceduto ad invitare il contribuente al contraddittorio obbligatorio, è rimessa quindi alla valutazione del **giudice tributario**, a cui è demandato stabilire, in sede di impugnazione, se l'osservanza di tale obbligo avesse potuto comportare un risultato diverso (cfr.,

Circolare AE n. 17/E/2020).

Si tratta della cd. **prova di resistenza**, in ragione della quale il contribuente è chiamato ad evidenziare gli elementi o le circostanze puntuali, ovvero non puramente fittizi e strumentali, che avrebbero potuto indurre l'Amministrazione finanziaria a valutare diversamente le risultanze dell'attività istruttoria (cfr., SS.UU. sent. n. 24823/2015).

Esclusione dall'applicazione dell'istituto

Restano esclusi dal campo di applicazione dell'obbligo di invito al contraddittorio i **casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo**, poiché in simili ipotesi il contribuente già beneficia della specifica garanzia di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, consistente nella possibilità di presentare memorie difensive entro 60 giorni da detto rilascio.

Pur non essendo obbligatorio per legge, l'Agenzia delle Entrate esorta comunque gli uffici ad attivare il contraddittorio anche in tali casi, al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta determinazione della pretesa tributaria (cfr., Circolare AE n. 17/E/2020).

Inoltre, l'applicazione di tale istituto è esclusa nei casi degli **avvisi di accertamento o di rettifica parziale** di cui agli articoli 41-*bis* D.P.R. 600/1973 e 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972.

Con circolare AE n. 17/E/2020 è stato precisato che per l'**Iva**, a differenza delle imposte dirette, **l'esclusione dell'invito obbligatorio** è prevista solo con riferimento agli accertamenti parziali basati su elementi "certi e diretti", che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo delle presunzioni; mentre, ai fini delle imposte dirette, occorre attivare tale fase di confronto anche quando la determinazione della pretesa si basa su elementi presuntivi (ad esempio, resterebbero esclusi dall'invito gli accertamenti parziali "automatizzati").

Quanto alla deroga dall'obbligo di invito a comparire, si è precisato che costituisce motivo di **particolare urgenza**, a titolo esemplificativo, il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari (cfr., Cass. sent. n. 1289/2020) o la circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'Amministrazione finanziaria (cfr., Cass. sent. n. 15547/2015).

Obbligo di motivazione rafforzata

In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente.

Diviene quindi estremamente importante il rispetto dell'obbligo di **"motivazione rafforzata"**, nel senso che non è sufficiente che gli uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma devono essere argomentate in motivazione le **ragioni del relativo mancato accoglimento**.

Detto in altri termini, l'ufficio è tenuto ad assolvere l'obbligo motivazionale in considerazione delle giustificazioni e dei chiarimenti offerti dal contribuente, argomentando in modo specifico sulla loro fondatezza o meno, in modo da **rendere comprensibile l'iter seguito nella determinazione della pretesa tributaria**.

Disposizioni finali

L'articolo 5, comma 3-*bis*, D.Lgs. 218/1997 stabilisce che, qualora tra la data di comparizione, indicata nell'invito notificato al contribuente dall'ufficio, e quella di decadenza dell'attività di controllo di cui agli articoli 43 D.P.R. 600/1973 e 57 D.P.R. 633/1972, intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente **prorogato di 120 giorni**.

È stato precisato che la proroga di 120 giorni si applica non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'*iter* dell'accertamento ai sensi del citato articolo 5-*ter*, ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione, ai sensi dell'articolo 5 D.Lgs. 218/1997 (cfr., Circolare AE n. 17/E/2020).

Da ultimo, occorre precisare che, se l'avviso di accertamento è stato preceduto dall'invito al contraddittorio di cui all'articolo 5-*ter* D.Lgs. 218/1997, non è possibile attivare il procedimento di adesione.



Autore dell'articolo:

ANGELO GINEX (/angelo-ginex) | Founder e managing partner di Ginex & Partners Studio Legale Tributario

Svolge la professione di avvocato ed è dottore di ricerca in diritto tributario. Vanta significative expertise in materia di diritto tributario, diritto d'impresa e pianificazione e protezione patrimoniale. Partecipa in qualità di docente a master e seminari organizzati dalle principali scuole di formazione presenti in Italia. È autore di opere monografiche e abituale contributor di quotidiani e riviste giuridiche sui temi della fiscalità, della protezione patrimoniale e del diritto dei trust.

CONTATTA AUTORE >

Altri Talks

(/vivi-lacademy/intervista-doppia-mario-caccuri-legal-talent-of-the-year-2020-antonio-de-angelis) (/vivi-lacademy/intervista-

**17
Dicembre
2020**

doppia-mario-caccuri-legal-talent-of-the-year-2020-antonio-de-angelis)

VIVI L'ACADEMY

(/academy) (/vivi-lacademy/intervista-doppia-mario-caccuri-legal-talent-of-the-year-2020-antonio-de-angelis)

Intervista doppia: Mario Caccuri (Legal Talent of the Year 2020) e Antonio De Angelis (Presidente AIGA) parlano della 4cLegal Academy

GIACOMO GIUDICI (/giacomo-giudici) | Communications manager

(/hot-topic/verso-spazio-comune-europeo-dati-presentata-proposta-data-governance-act) (/hot-topic/verso-spazio-comune-

**17
Dicembre**