

Normativa e prassi

Obbligo di invito al contraddittorio, chiarimenti e istruzioni operative

22 Giugno 2020

Le precisazioni dell'Agenzia sulla nuova disciplina volta a favorire la definizione preventiva della pretesa impositiva, applicabile ad alcune fattispecie accertative dal 1° luglio 2020

immagine generica illustrativa

La mancata attivazione del contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto impositivo, ma soltanto se il contribuente dimostri che l'osservanza di tale obbligo avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Nessun obbligo, invece, quando al contribuente è stata rilasciata copia di un processo verbale di chiusura delle attività e nei casi di notifica di un accertamento parziale. L'esito del contraddittorio con il contribuente costituisce parte della motivazione dell'accertamento e diventa protagonista dell'istituto. Sono alcune delle precisazioni contenute nella **circolare n. 17/E** dell'Agenzia del 22 giugno 2020 sull'obbligo del contraddittorio preventivo, tramite invito a comparire, cui è tenuto l'ufficio a partire dal 1° luglio, in alcune ipotesi specificatamente individuate, prima di emettere un avviso di accertamento ai fini Iva o delle imposte dirette (DI n. 34/2019).

L'Agenzia ripercorre la *ratio* della disposizione, sottolineando l'importanza del confronto anticipato con il contribuente che assume un ruolo centrale nel garantire l'effettiva partecipazione dello stesso al procedimento di accertamento e nell'assicurare la corretta pretesa erariale, spingendo i cittadini verso l'adempimento spontaneo. A tal fine, gli Uffici sono tenuti ad attivare e valorizzare il contraddittorio preventivo, ove possibile, anche nelle ipotesi accertative per le quali lo stesso non è obbligatoriamente previsto, fermo restando che in tali casi, l'assenza dell'adempimento non determina l'invalidità dell'avviso di accertamento (articolo 5-ter, comma 5, del Dlgs n. 218/1997). Il contribuente può decidere se partecipare o meno al procedimento in quanto la nuova disposizione

prevede il relativo obbligo unicamente in capo all'amministrazione finanziaria, che convoca il contribuente per fornire chiarimenti o esibire documenti e valuta compiutamente gli elementi forniti e le ragioni emerse durante il contraddittorio.

L'ambito di applicazione

Gli uffici in fase istruttoria devono verificare se, per lo specifico procedimento accertativo, sussista l'obbligo di avviare l'*iter* dell'adesione tramite invito al contraddittorio, applicabile esclusivamente per gli accertamenti relativi ad imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto.

In caso di mancato invito al contraddittorio l'atto impositivo non è valido ma il contribuente deve dimostrare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato, eccetto i casi di particolare urgenza o di fondato pericolo per la riscossione e quelli di « *partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento*»

L'Agenzia raccomanda agli uffici di provvedere sempre all'attivazione del contraddittorio qualora ne ricorrano i presupposti e, in previsione dell'emissione degli avvisi di accertamento a partire dal 1° luglio 2020, di programmare fin da subito l'attività di iniziativa, tenendo conto delle particolari fattispecie accertative cui le nuove disposizioni sono rivolte.

I casi di esclusione

L'obbligo di avvio del procedimento di adesione su iniziativa dell'ufficio è escluso nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. L'Agenzia precisa che, anche se non obbligatorio, è sempre opportuno che l'ufficio attivi il contraddittorio anche nei casi di attività accertativa correlata agli esiti di un processo verbale di « *chiusura delle operazioni*», al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta individuazione della pretesa tributaria.

L'applicazione dell'istituto è esclusa anche nel caso in cui l'ufficio procede all'emissione di avvisi di accertamento o di rettifica parziale (articolo 41-*bis* del Dpr n. 600/1973 e articolo 54, comma 3 e 4 del Dpr n. 633/1972).

L'accertamento parziale consente all'ufficio, in base alle informazioni risultanti dall'anagrafe tributaria e agli esiti dell'attività istruttoria o di controllo svolta anche da altri uffici o amministrazioni, di determinare la pretesa tributaria, senza pregiudizio per l'eventuale ulteriore azione accertatrice, in deroga al principio di unicità dell'accertamento tributario stabilito, seppur

indirettamente, dagli articoli 42 del Dpr n. 600/1973 e 57 del Dpr n. 633/1972.

Al riguardo, la circolare rileva che, ai fini Iva, il comma 2 dell'articolo 5-ter fa riferimento agli "avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633", mentre per le imposte dirette al solo articolo 41-bis del Dpr n. 600/1973. Quindi, diversamente da quanto previsto per le imposte dirette, per l'Iva è prevista l'esclusione dell'invito obbligatorio solo con riferimento agli accertamenti parziali basati su elementi "certi e diretti", che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo delle presunzioni. Su questo punto l'Agenzia precisa che, considerata la *ratio* della norma volta alla semplificazione della pretesa tributaria tramite il potenziamento del confronto con il contribuente, gli uffici sono invitati ad attivare preventivamente il contraddittorio nei casi di determinazione della pretesa basata su elementi presuntivi, anche in riferimento alle imposte dirette.

"Urgenza" e "fondato pericolo"

Al di fuori delle ipotesi sopra descritte, solo i casi di particolare urgenza o di fondato pericolo per la riscossione l'ufficio può emettere l'avviso di accertamento o rettifica senza rispettare l'obbligo di invito al contraddittorio. La circolare in esame chiarisce che per urgenza, da specificare nell'atto, si intende:

- il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari
- una circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'amministrazione finanziaria.

Il fondato pericolo per la riscossione, che l'ufficio deve motivare adeguatamente, sussiste quanto c'è il "fondato timore" di perdere la garanzia del credito, in modo da evitare possibili contestazioni in sede contenziosa.

L'obbligo di notifica dell'invito al contraddittorio è, inoltre, escluso nei casi di «partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento», fra i quali si ricordano:

- per gli studi di settore (articolo 10, comma 3-bis, legge n. 146/1998)
- in relazione agli accertamenti induttivi ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 9-bis, comma 16, del DL n.

50/2017)

- per gli accertamenti sintetici (articolo 38, comma 4, Dpr n. 600/1973, per come reso applicabile dal successivo settimo comma)
- in tema di contestazione di fattispecie abusive (articolo 10-*bis*, commi 6 e 7, della legge n. 212/2000).

Obbligo di “motivazione rafforzata”

Nel caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio deve essere specificatamente motivato con riferimento ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente, descrivendo le giustificazioni offerte e argomentando sulla loro fondatezza. L'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, diventa protagonista e costituisce parte della motivazione dell'accertamento, non essendo sufficiente la mera valutazione degli elementi indicati dal contribuente.

In linea con la *ratio* della norma, finalizzata all'individuazione della pretesa tributaria tramite il potenziamento del confronto preventivo con il contribuente, gli uffici sono invitati ad assolvere all'onere motivazionale anche nelle ipotesi di invito attivato facoltativamente ai sensi dell'articolo 5 del Dlgs n. 218/1997.

Proroga dei termini

La circolare, infine, fornisce dei chiarimenti anche sull'ulteriore disposizione di coordinamento che prevede la proroga automatica di 120 giorni del termine di decadenza per la notificazione degli atti impositivi, qualora tra la data di comparizione indicata nell'invito, sia esso obbligatorio o meno, e il termine di decadenza dal potere di accertamento intercorrano meno di 90 giorni (il comma 1, lettera *a*), dell'articolo 4-*octies* del Dl n. 34/2019 ha aggiunto il comma 3-*bis* all'articolo 5 del Dlgs n. 218/1997).

Tale proroga, quindi, si applica non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'*iter* dell'accertamento ai sensi dell'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; basta che ci sia un invito a comparire per la definizione dell'accertamento e la circostanza che tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo, intercorrano meno di 90 giorni

Il documento di prassi raccomanda comunque agli uffici una programmazione tempestiva della notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa.

Avviso di accertamento preceduto da invito

Il procedimento con adesione può essere attivato anche su istanza del contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento, solo nel caso in cui quest'ultimo non sia stato preceduto da un invito a comparire per il contraddittorio con l'ufficio. Tale preclusione, già prevista per l'invito attivato dagli uffici in via facoltativa, è stata estesa anche all'avviso di accertamento preceduto dall'invito di cui all'articolo 5-ter.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/obbligo-invito-al-contraddittorio-chiarimenti-e-istruzioni>