

ACCERTAMENTO

L'obbligo di invito al contraddittorio

di **Gennaro Napolitano**



Il **D.L. 34/2019** (convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019) ha introdotto l'**obbligo di invito al contraddittorio** nell'ambito della disciplina del procedimento di **accertamento con adesione**.

In particolare, l'[articolo 5-ter](#), comma 1, **D.Lgs. 218/1997** (come introdotto dall'[articolo 4-octies, comma 1](#), lettera b, del D.L. in esame), stabilisce che l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, **prima di emettere un avviso di accertamento**, notifica al contribuente un **invito a comparire** per l'avvio del **procedimento di definizione dell'accertamento**.

Con la [circolare 17/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito i chiarimenti interpretativi in relazione alla nuova disciplina che, secondo quanto previsto dal [comma 2, articolo 4-octies, D.L. 34/2019](#), si applica agli **avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020**.

Nella circolare, inoltre, è stato precisato che la nuova disciplina rappresenta *“un importante tassello nel percorso intrapreso dall'Amministrazione finanziaria teso a garantire l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento”*. Il **confronto anticipato** con il contribuente, infatti, *“assume un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa erariale e, in generale, nello spingere i contribuenti medesimi a incrementare il proprio **adempimento spontaneo**, così da ridurre, conseguentemente, il **tax gap**”*.

Ambito di applicazione

Il nuovo istituto è applicabile esclusivamente per la **definizione** degli **accertamenti** in materia di **imposte sui redditi** (e relative addizionali), **contributi previdenziali**, **ritenute**, **imposte sostitutive**, **Irap**, imposta sul valore degli immobili all'estero (**Ivie**), imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (**Ivafe**) e **Iva**.

Conseguenze del mancato contraddittorio

Il **mancato avvio del contraddittorio** mediante l'invito a comparire determina l'**invalidità dell'avviso di accertamento** qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le **ragioni** che avrebbe potuto far valere se il **contraddittorio** fosse stato attivato ([articolo 5-ter, comma 5, D.Lgs. 218/1997](#)).

Come precisato dall'Agenzia nella ricordata [circolare 17/E/2020](#), *“si tratta della c.d. **prova di resistenza**, in ragione della quale il **contribuente** deve fornire la **prova che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere elementi o circostanze puntuali e non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali che avrebbero potuto indurre l'ufficio, in concreto, a valutare diversamente gli elementi istruttori a sua disposizione”***.

Casi di esclusione

In tutti i casi di **particolare urgenza**, specificamente motivata, o nelle ipotesi di **fondato pericolo** per la riscossione, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate può notificare direttamente l'avviso di accertamento **non preceduto** dall'invito a comparire ([articolo 5-ter, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#)).

Inoltre, come stabilito dal comma 1 dell'articolo 5-ter, l'obbligo di invito al contraddittorio è **escluso** nei casi in cui sia stata rilasciata **copia del processo verbale** di chiusura delle operazioni da parte degli **organi di controllo**. In tale ipotesi, infatti, l'ufficio **non è tenuto**, obbligatoriamente, ad avviare il procedimento con adesione poiché il contribuente già beneficia della **specifica garanzia** prevista dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”*.

Inoltre, sono **esclusi** dall'applicazione dell'invito obbligatorio al contraddittorio gli **avvisi di accertamento parziale** (disciplinati dall'[articolo 41-bis D.P.R. 600/1973](#)) e gli **avvisi di rettifica parziale** (disciplinati dall'[articolo 54, comma 3 e 4, D.P.R. 633/1972](#)).

Infine, l'obbligo di notifica dell'invito al contraddittorio è escluso nei casi in cui **specifiche disposizioni normative** prevedono la **partecipazione del contribuente** prima dell'emissione di un avviso di accertamento. La [circolare 17/E/2020](#) precisa che tra tali ipotesi rientrano, a titolo esemplificativo:

- l'**articolo 10, comma 3-bis, L. 146/1998** in materia di **studi di settore**;
- l'[articolo 9-bis, comma 16, D.L. 50/2017](#), in relazione agli **accertamenti induttivi** ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva;

- [l'articolo 38, comma 4, D.P.R. 600/1973](#), per gli **accertamenti sintetici**;
- [l'articolo 10-bis, commi 6 e 7, L. 212/2000](#) (Statuto dei diritti del contribuente) in tema di **contestazione di fattispecie abusive**.

Motivazione rafforzata

In caso di **mancata adesione**, l'**avviso di accertamento** deve essere **specificamente motivato** in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio ([articolo 5-ter, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#)).

Come evidenziato dalla [circolare 17/E/2020](#) *“l'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, costituisce **parte della motivazione** dell'accertamento: non è sufficiente che gli uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma dovranno essere argomentate in motivazione le ragioni del relativo mancato accoglimento”*.

Sussiste, quindi, un obbligo di **“motivazione rafforzata”** dell'**avviso di accertamento** successivo alla **mancata adesione**.