Accertamenti emessi dal 1° luglio 2020. Avvisi parziali esclusi dall'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale



L'**articolo 4-*octies*,** del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, conv. con mod., dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, introduce **per agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020** – un nuovo obbligo per **l'Amministrazione finanziaria, che è tenuta ad avviare**, **necessariamente** e **nei casi espressamente previsti**, **un contraddittorio con il contribuente** per definire in via amministrativa la pretesa tributaria.

In particolare il comma 1 del nuovo articolo 5-*ter* **(*Invito***

obbligatorio*)** del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (introdotto dal **comma 1, lettera *b)) stabilisce che l'ufficio procedente dell'Agenzia delle entrate, **fuori dai 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 un invito a comparire** per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

Si ricorda che in base all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 nell'invito a comparire, sono indicati:

- i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;
- i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera *c)*.

Viene introdotto, pertanto, **un obbligo al contraddittorio** prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Il comma 2 del nuovo articolo 5-*ter* del decreto legislativo n. 218 del 1997 dispone che sono **esclusi dal procedimento dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale e gli avvisi di rettifica parziale**. Il comma 3 prevede che in caso di **mancata adesione**, l'avviso di accertamento **è specificatamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente** nel corso del contraddittorio. Il comma 4 introduce una specifica **deroga all'obbligo del contraddittorio** in tutti i casi **di particolare e *motivata* urgenza e nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione**. In tali casi l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento senza che sia preceduto dall'invito. Il comma 5 dispone che fuori dai

casi di cui al comma 4**, il mancato avvio del contraddittorio comporta 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**. Il comma 6 specifica che restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

Conseguentemente, il **comma 1, lettera *a)*, dell'articolo in esame** inserisce un nuovo comma all'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 (comma 3-*bis*), che introduce **una deroga ai termini ordinari di decadenza** per la notificazione dell'avviso di accertamento. La deroga opera per **l'avviso preceduto da un invito al contraddittorio** di iniziativa dell'ufficio, sia obbligatorio che non, ovvero preceduto da un'istanza del contribuente a seguito di processo verbale. In tali casi, qualora tra la data di comparizione indicata nell'invito a comparire e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, **il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato**, in deroga a quello ordinario, **di centoventi giorni**.

La **lettera *c)*** dell'articolo in esame modifica l'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 218 del 1997, aggiungendo che anche nel caso di notifica di un avviso di accertamento preceduto da un invito obbligatorio, ai sensi del nuovo articolo 5-*ter*, **il contribuente non può più formulare, prima della presentazione del ricorso, un'istanza di accertamento con adesione**.

Il **comma 2 dell'articolo 4-*octies*** in esame stabilisce che le disposizioni introdotte dal **comma 1 si applicano agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020**.

Si ricorda che per gli avvisi di rettifica parziale ai fini IVA la Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI Civile – T – Ordinanza n. 18350 del 19 settembre 2016, ha evidenziato che per i tributi "*armonizzati*, la violazione del diritto di difesa, ed in particolare del diritto di essere sentiti nella fase endoprocedimentale, determina l'invalidità del provvedimento conclusivo solo se in mancanza di tale irregolarità il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, come si desume dalle sentenze della Corte di giustizia del 3 luglio 2014 in C-129/13 e del 22 ottobre 2013 in C-276/12. (Principio applicato in IVA in relazione ad un **accertamento cd. "*a tavolino*"**, di cui è stata confermata la legittimità, nonostante l'omessa attivazione del contradditorio preventivo. Nella specie, il contribuente non aveva prospettato in concreto le ragioni che avrebbe inteso far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato). *Conf.: Cass., Sez. V, Sent. n. 16036 del 29/07/2015 (Presidente: Piccininni C., Relatore: Cirillo E.), 992/2015. Vedi: Corte di Giustizia sentenza del 03/07/2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics* **(in www.pianetafiscale.it -Area riservata agli abbonati)**