

ACCERTAMENTO

Decreto crescita: un contraddittorio preventivo “limitato” e non generalizzato

di Angelo Ginex

Il **D.L. 34/2019** (c.d. Decreto crescita), con l'intento di dare risposta alla tanto invocata introduzione di un **generalizzato obbligo di contraddittorio**, e così colmare le evidenti lacune difensive già registrate in sede giurisprudenziale e deflazionare il contenzioso tributario, ha introdotto un obbligo di **invito al contraddittorio** per gli avvisi di accertamento emessi a partire dall'1.7.2020, che però appare *sine dubio* assai **limitato**.

Infatti, l'[articolo 4-octies, comma 1, lett. b\), D.L. 34/2019](#), aggiunto peraltro “solo” in sede di conversione con **L. 58/2019**, introduce l'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#), secondo cui: «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 l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento**».

Tale norma pone, dunque, a carico dell'Amministrazione finanziaria l'**obbligo** di avviare una procedura di **accertamento con adesione**, la quale tuttavia si applica alle sole ipotesi in cui alcun pvc sia consegnato al contribuente, come nel caso degli **accertamenti a tavolino**.

Per le ipotesi di consegna del **processo verbale di constatazione** continua, invece, ad applicarsi la garanzia prevista dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), la quale concede al contribuente la possibilità di presentare **memorie illustrative** all'Ufficio **entro 60 giorni dalla consegna del pvc**.

Ciò detto, sotto il profilo della tecnica legislativa utilizzata, della nuova norma sorprende innanzitutto che **dall'omesso invio dell'invito obbligatorio non deriverebbe alcuna sanzione** per gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, riesumando così una sorta di presunzione di legittimità dell'atto amministrativo.

Ai sensi dell'[articolo 5-ter, comma 5, D.Lgs. 218/1997](#), infatti, l'avviso di accertamento emesso in **difetto di invito al contraddittorio** con il contribuente è **nullo solo se** il contribuente offre la c.d. **prova di resistenza**, ossia dimostri in concreto, in sede di impugnazione dell'atto impositivo, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato correttamente attivato.

Si assiste con ciò ad una **istituzionalizzazione** di quanto già previsto dalla **giurisprudenza di legittimità** in tema di **tributi armonizzati** ([SS.UU., n. 24823/2015](#)) e recentissimamente esteso anche ai **tributi non armonizzati** ([Cassazione, n. 701/2019](#)).

Ad adiuvandum, si rileva che le ipotesi che limitano l'applicazione del suddetto obbligo sono davvero numerose.

L'[articolo 5-ter, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#) prevede che in tutti i casi di particolare **urgenza**, specificamente motivata, o nelle ipotesi di **fondato pericolo per la riscossione**, l'Amministrazione finanziaria possa notificare direttamente l'**avviso di accertamento**, senza obbligo di avviare il **contraddittorio** con il contribuente.

Inoltre, l'obbligo in parola **non** si applica agli **avvisi di accertamento parziale**, di cui all'[articolo 41-bis D.P.R. 600/1973](#), e di **rettifica parziale Iva**, di cui all'[articolo 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972](#), lasciando così fuori dall'ambito applicativo della garanzia la stragrande maggioranza delle rettifiche, atteso che nella prassi le rettifiche sono ormai operate con dette modalità.

Restano, inoltre, **fuori** dall'ambito applicativo della norma i **tributi locali** e gli **altri tributi indiretti**.

Da questi plurimi rilievi appare dunque evidente come **la neo-introdotta garanzia avrà applicazione residuale**, salvi futuri cambiamenti nelle modalità di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Da ultimo, l'[articolo 5-ter, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#) prevede che in caso di **mancato accordo** con l'Amministrazione finanziaria, il successivo **avviso di accertamento** dovrà essere **specificamente motivato** in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente durante il contraddittorio, senza, tuttavia, precisare alcunché sulle sanzioni derivanti dalla mancanza della motivazione rafforzata.

Pare, peraltro, che in tal caso, all'atto della **notifica dell'avviso di accertamento** i contribuenti **non** potranno formulare successiva istanza di **accertamento con adesione**, ai sensi dell'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#).

In definitiva, quindi, l'**istituto** introdotto appare sicuramente **distonico** rispetto alle misure fiscali varate per rilanciare la crescita economica, e comunque **non modifica in melius i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria**, attesa l'**applicazione alquanto "limitata"**, nonché l'approccio restrittivo dei giudici di legittimità in tema di prova di resistenza offerta dai contribuenti.

Evidentemente, la **soluzione migliore** e forse anche la più semplice sarebbe stata un'altra, ovvero quella di inserire una **norma ad hoc nello Statuto dei diritti del contribuente**, magari anche rivisitandone completamente l'[articolo 12](#) in modo da estendere l'obbligo di contraddittorio preventivo ivi previsto ai c.d. **accertamenti a tavolino**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)