

CONTENZIOSO

Contraddittorio dal 1° luglio: l'Agenzia delle Entrate non convince

di **Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi**

Seminario di specializzazione

IL QUADRO RW 2020: COMPILAZIONE E CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il “nuovo” **contraddittorio endoprocedimentale**, introdotto oltre un anno fa dal **D.L. 34/2019** (c.d. Decreto Crescita), che ha inserito nel **D.Lgs. 218/1997** l'[articolo 5-ter](#), avrà **concreta applicazione**, per la prima volta, a partire dal 1° luglio 2020.

Ottime le intenzioni della norma. Tuttavia, in considerazione delle **numerosi esclusioni**, all'esito delle quali l'obbligo di invito al contraddittorio **non vige** in relazione alla maggior parte degli atti impositivi, la novella fa tornare alla memoria l'antica favola latina con cui Fedro raccontava “*Mons parturibat... At ille murem peperit*” (La montagna partoriva...ma quella partorì un topo”).

Ad ogni modo, a poco più di una settimana dall'entrata in vigore della disposizione, la [circolare 17/E/2020](#) dell'Agenzia delle entrate, che attribuisce all'obbligo di invito al contraddittorio - infelicamente definito “generalizzato” - “**un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa erariale**”, ricalca le **medesime criticità** della norma.

Per l'Agenzia, “*la collocazione dell'obbligo del contraddittorio nel decreto legislativo che disciplina l'adesione rafforza l'intero impianto del procedimento accertativo, anche al fine di prevenire la fase contenziosa*”. In realtà, parrebbe più corretto affermare **l'esatto opposto**: se il contraddittorio è davvero il momento centrale del **rinnovato rapporto** tra Amministrazione finanziaria e contribuente, la scelta di introdurre la norma all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente sarebbe **di certo stata più appropriata**, nel caso anche estendendo le previsioni dell'**articolo 12, comma 7**, tanto vituperato.

Del resto, nel commentare l'esclusione del predetto obbligo nel caso di **accertamento parziale**, la circolare invita addirittura ad attivarlo **ogni qual volta si debba giungere ad una “determinazione della pretesa basata su elementi presuntivi”**. Un'apertura importante, almeno sulla carta.

È questo, infatti, uno degli aspetti più **controversi della riforma**: porre come eccezione alla garanzia del contraddittorio la **natura parziale dell'accertamento**, significa renderlo in **concreto inapplicabile**, statistiche alla mano, considerando soprattutto il fatto che **molti atti possono dirsi parziali soltanto nella rubrica**, dunque nella forma, ma non nella sostanza.

Doveroso ricordare che la **seconda eccezione**, disciplinata dall'[articolo 4-octies, comma 2, D.L. 34/2019](#), è riferita ai casi di *"particolare urgenza, specificamente motivata"* e alle *"ipotesi di fondato pericolo per la riscossione"*, al ricorrere dei quali l'Ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio.

In questo caso, a titolo di esempio, la **circolare** cita le ipotesi di **reato tributario** (evidentemente rinvenute in sede istruttoria e notiziate ex [articolo 331 c.p.p.](#)) e ogni *"circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'amministrazione finanziaria"*, così facendo determinando un'alea di incertezza sulle effettive fattispecie in cui possa emettersi direttamente l'avviso di accertamento.

In ultimo, viene commentata la misura contenuta nel **comma 3-bis** dell'[articolo 5 D.Lgs. 218/1997](#), che prevede la **proroga automatica** di 120 giorni del **termine di decadenza** per la notificazione degli atti impositivi *"qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni"*.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la proroga debba considerarsi applicabile **a tutti i casi di contraddittorio** e non soltanto a quelli obbligatori ai sensi dell'[articolo 5-ter](#), introdotti dal Decreto Crescita.

Ciò significherebbe, per essere pragmatici, che il **termine per procedere all'accertamento è di fatto prorogato dal 31 dicembre dell'anno "N" al 29/30 aprile dell'anno "N+1"**, come l'esempio fornito in circolare fa intendere senza troppi misteri. È evidente come si tratti di una **lettura dell'impianto normativo non coerente** con lo spirito della riforma.

Infine, va segnalato che la **circolare**, emanata dopo circa **un mese dal D.L. 34/2020** (Decreto Rilancio) avrebbe acquisito un maggior valore se avesse tentato di sbrogliare la **matassa normativa** determinata a seguito della previsione di cui all'[articolo 157, comma 1, del citato Decreto](#), rubricato *"Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali"*.

Difatti il corpo di tale norma, con uno spirito in linea di principio condivisibile, opera una deroga a quanto previsto all'**articolo 3**, dello Statuto dei diritti del Contribuente, prevedendo che **gli atti in scadenza** al 31 dicembre 2020 vengano – comunque – emessi dall'Agenzia delle entrate (a pena di decadenza), ma da questa notificati (sempre a pena di decadenza) entro il 31 dicembre 2021.

Sebbene sia chiara l'intenzione che ha spinto il Legislatore a **congelare l'attività di notifica**

degli atti dell'Amministrazione finanziaria, meno chiaro è il **raccordo di tale disposizione con l'[articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#)**, il quale comunque **impone agli Uffici di interessare il contribuente, invitandolo, nei casi sopra illustrati, a “contram-dicere” prima della emissione dell'atto** (e quindi entro il 31 dicembre dell'anno in corso) onde evitare violazioni del nuovo obbligo.

A quanto pare, **il fiato sul collo dei contribuenti continuerà a farsi sentire.**