

ACCERTAMENTO

di **Angelo Ginex**



Come noto, il **D.L. 34/2019** ha introdotto il nuovo [articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#), il quale prevede l'**obbligo di invito a comparire** per l'avvio del procedimento di **accertamento con adesione** a partire dagli **avvisi emessi dal prossimo 1° luglio**.

Sul tema, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con **circolare AdE 22/E/2020**, fornendo alcuni chiarimenti circa l'**ambito applicativo** dell'istituto, le **ipotesi di esclusione**, l'obbligo di "**motivazione rafforzata**" e la **proroga** dei termini di decadenza.

Innanzitutto, si è precisato che l'invito di cui al citato [articolo 5-ter](#) è applicabile esclusivamente per la definizione degli **accertamenti in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, Ivie, Ivafe e Iva**.

La **mancata attivazione** di tale fase comporta l'**invalidità** dell'atto impositivo, «*qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato*», salvo i casi di **particolare urgenza** o di **fondato pericolo** per la riscossione, nonché di **partecipazione già prevista**.

L'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che il contribuente è chiamato ad offrire la c.d. **prova di resistenza**, tesa ad evidenziare gli **elementi** o le **circostanze** che avrebbero potuto indurre l'Amministrazione finanziaria a valutare diversamente le risultanze dell'attività istruttoria (cfr., [SS.UU. sent. n. 24823/2015](#)).

Restano **esclusi** dal campo di applicazione della disposizione in esame i «*casi in cui sia stata rilasciata copia del **processo verbale di chiusura delle operazioni** da parte degli organi di controllo*». Tale previsione tiene conto del fatto che in simili ipotesi il contribuente già beneficia della **specifica garanzia** di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#). Ciononostante, la circolare **esorta** gli Uffici ad attivare il **confronto anche in tali casi**, onde pervenire ad una quanto più corretta determinazione della pretesa tributaria.

Inoltre, l'applicazione di tale istituto è **esclusa** nei casi degli **avvisi di accertamento o di rettifica parziale** di cui agli [articoli 41-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972](#).

Si è osservato che per l'**Iva**, a differenza delle imposte dirette, l'**esclusione** dell'invito è prevista solo con riferimento agli avvisi di rettifica basati su **elementi "certi e diretti"** e che, anche ai fini delle **imposte dirette**, occorre attivare tale fase di confronto quando la determinazione della pretesa si basa su **elementi presuntivi** (es. resterebbero **esclusi** dall'invito gli accertamenti parziali **"automatizzati"**).

Quanto alla **deroga** dall'obbligo di invito a comparire, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che costituisce motivo di **particolare urgenza**, a titolo esemplificativo, il pericolo derivante da **reiterate violazioni** che comportino l'obbligo di denuncia per **reati tributari** (cfr. [Cass. sent. n. 1289/2020](#)) o la **circostanza imprevedibile e sopravvenuta** che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'Amministrazione finanziaria (cfr. [Cass. sent. n. 15547/2015](#)).

In caso di **mancata adesione**, l'avviso di accertamento è **specificamente motivato** in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato l'importanza dell'**obbligo** di **"motivazione rafforzata"**, precisando che *«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**»*.

Detto in altri termini, l'Ufficio è tenuto ad assolvere l'**obbligo motivazionale** in considerazione delle giustificazioni e dei chiarimenti offerti dal contribuente, **argomentando in modo specifico sulla loro fondatezza o meno**, in modo da rendere comprensibile l'*iter* seguito nella determinazione della pretesa tributaria.

Ciò detto, nella citata circolare, l'Agenzia delle Entrate, rimarcando la volontà di *«assicurare ai contribuenti **adequati momenti di confronto preventivi** rispetto alla fase di determinazione della eventuale pretesa impositiva»*, ha sostenuto che il citato [articolo 5-ter](#) rappresenterebbe *«un importante tassello nel percorso intrapreso dall'Amministrazione finanziaria teso a **garantire l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento**»*.

Al fine di sgombrare il campo da qualsiasi equivoco, occorre rilevare che tale istituto, contrariamente a quanto affermato da taluni commentatori, **non** può essere considerato un **"surrogato"** del **contraddittorio endoprocedimentale**, di cui tanto e a lungo si è evidenziata la necessità.

Infatti, la **collocazione sistematica** del citato [articolo 5-ter](#) rende evidente come tale fase di confronto intervenga comunque in un momento in cui l'atto impositivo è **già preparato e confezionato**, per cui il contribuente ha la sola possibilità di scegliere se **aderire o meno** ad una rettifica operata in via del tutto autonoma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Al contrario, il vero e proprio **contraddittorio endoprocedimentale**, alla luce dei principi sanciti dalla giurisprudenza eurounitaria, è quello che segue alla **proposta di rettifica** emessa all'esito della fase istruttoria in senso stretto (cfr. [CGUE sent. 22.10.2013, causa Sabau, C-276/12](#)) e che consente al contribuente di conoscere le **violazioni contestate** (cfr. **CEDU sent. 2.06.2020, causa Gospodaria Taraneasca v. Moldavia**) e di esaminare le **prove in possesso dell'Ufficio** (cfr. **CGUE sent. 16.10.2019, causa Glencore, C-189/18**).

In virtù di ciò, quindi, appare evidente come l'istituto contemplato dal citato **articolo 5-ter** non possa essere considerato tale, poiché **non consente al contribuente di partecipare, in condizioni di parità, alla formazione della pretesa tributaria**, trovandosi quest'ultimo – come detto – dinanzi ad una **rettifica già confezionata** dall'Agenzia delle Entrate, in assenza di qualsivoglia forma di confronto con il contribuente, prevista solo in un momento successivo.