

ACCERTAMENTO

I diversi 120 giorni di proroga dei termini in caso di contraddittorio preventivo obbligatorio o meno

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Il **principio del contraddittorio preventivo**, di cui all'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), è **in vigore dallo scorso 18.1.2024**, mentre le nuove regole per l'accertamento introdotte dal D.Lgs. 13/2024 – confluite in parte nell'istituto dell'adesione di cui al D.Lgs. 218/1997 - investono gli **atti emessi dal 30.4.2024**.

Per il periodo transitorio è intervenuto **l'atto di indirizzo del Vice Ministro del Mfe**, Maurizio Leo, in data 29.2.2024, che dopo aver ricostruito normativamente la questione, ha ritenuto che, **fino al momento dell'emanazione del decreto** ministeriale di **elencazione delle fattispecie** nelle quali il diritto al contraddittorio **è assolutamente escluso** ([articolo 6-bis, comma 2, L. 212/2000](#)) e, in ogni caso, **fino alla predetta data del 30.4.2024**, **nulla sia mutato in ordine alle modalità procedurali di contraddittorio**, occorrenti per far legittimamente valere la pretesa tributaria, tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente. Provvedimento *sigillato* dall'[articolo 7, D.L. 39/2024](#), pubblicato nella G.U. n.75 del 29.3.2024, in vigore dal successivo 30.3.2024, secondo cui le disposizioni dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), **non si applicano agli atti emessi prima del 30.4.2024 e a quelli preceduti da un invito**, ai sensi del D.Lgs. 218/1997, **emesso prima della medesima data**. A tali atti, si applica la **disciplina vigente prima del 30.4.2024**. Qualora l'Amministrazione finanziaria abbia, prima dell'entrata in vigore della presente disposizione, comunicato al contribuente lo **schema d'atto** di cui all'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa **si applica comunque la proroga dei termini** di decadenza prevista dal comma 3, ultimo periodo, del medesimo articolo.

A regime, comunque, avremo un **contraddittorio obbligatorio e uno facoltativo**.

Ai fini del contraddittorio obbligatorio, l'[articolo 6-bis, comma 3, L. 212/2000](#), prevede che, proprio per favorire il confronto, **l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente**, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, **lo schema di atto**, al fine di assicurare un contraddittorio preventivo, informato ed effettivo, **assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni** ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre

copia degli atti del fascicolo. **L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui sopra.**

Se la scadenza di tale termine è **successiva a quella del termine di decadenza** per l'adozione dell'atto conclusivo, ovvero se **fra la scadenza del termine** assegnato per l'esercizio del contraddittorio e **il predetto termine di decadenza** decorrono **meno di centoventi giorni**, tale ultimo termine **è posticipato al 120 giorno successivo** alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio (termine, quindi, **mobile**, che dipende dalla **data di scadenza di presentazione** delle osservazioni).

Ai fini del contraddittorio facoltativo, l'[articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), autorizza l'ufficio, di iniziativa, nei casi di cui all'[articolo 6-bis, comma 2, L. 212/2000](#), ad **avviare il procedimento di adesione**, mediante invito a comparire, nel quale sono indicati:

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

Per quel che ci interessa in questa sede, l'[articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), al comma 3-bis (norma che non ha subito modifiche), prevede che, **se tra la data di comparizione** e quella di **decadenza dell'Amministrazione** dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano **meno di 90 giorni**, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo **è automaticamente prorogato di 120 giorni**, in deroga al termine ordinario. La norma fissa con precisione il **dies a quo della proroga** (che non è mobile), individuandolo nel **giorno di scadenza del termine ordinario di accertamento**.

In pratica, da una parte (in caso di contraddittorio preventivo obbligatorio) **avremo un termine mobile e dall'altra parte** (nell'ipotesi di contraddittorio preventivo facoltativo) **avremo un termine fisso**.