

Rischiano di essere poco incisive le novità del decreto crescita sull'invito, al via dal 2020

Contraddittorio, armi spuntate

L'inosservanza dell'obbligo non ha le stesse conseguenze

DI STEFANO LOCONTE
E CHIARA DE LEITO

Dal 1° luglio 2020 l'accertamento fiscale si connoterà di un nuovo obbligo per l'Amministrazione finanziaria. Il decreto crescita, convertito nella legge 58/2019, ha, infatti, integrato l'art. 5 del dlgs 218/1997 con una serie di previsioni che nelle intenzioni del legislatore erano finalizzate a codificare il principio del «contraddittorio endoprocedimentale». Tuttavia, la novella normativa manca di approccio sistematico e appare ben lontana dall'introdurre un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale.

Il contraddittorio nell'ordinamento vigente. Attualmente non vi è una norma di carattere generale che prescrive una fase di contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. Le ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale sono previste rispetto a singole fattispecie accertative e non sempre la mancata instaurazione del contraddittorio ha effetti sul successivo atto di accertamento. È possibile distinguere tra fattispecie di contraddittorio obbligatorio, prescritto a pena di nullità degli accertamenti conseguenti, e casi rispetto ai quali il contraddittorio si configura come meramente facoltativo. Rientrano nella prima categoria la richiesta di chiarimenti formulata con riferimento alle contestazioni di operazioni abusive, ai sensi e per gli effetti dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, o l'invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche, ai sensi e per gli effetti dell'art. 38, comma 7, del dpr 600/1973. Rientrano nella seconda categoria gli inviti a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 del dpr 600/1973, gli inviti a comparire nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione di cui agli articoli 5 e 11 del dlgs 218/1997.

Infine, il contraddittorio endoprocedimentale può essere promosso anche su iniziativa del contribuente. L'art. 6 del dlgs 218/1997 consente al contribuente di attivare una fase di contraddittorio con l'ufficio immediatamente dopo la conclusione di un'attività di verifica nei suoi confronti e prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, o successivamente alla notifica di un atto di accertamento e prima dell'impugnazione dello stesso avanti la Commissione tributaria provinciale.

Il contraddittorio endoprocedimentale

Le fonti di innesto	<ul style="list-style-type: none"> • su istanza dell'ufficio • su istanza del contribuente
Il contraddittorio obbligatorio	<ul style="list-style-type: none"> • abuso del diritto • accertamento sintetico • accertamenti previsti dall'art. 5-ter dlgs 218/1997
Il contraddittorio facoltativo	<ul style="list-style-type: none"> • avvisi di accertamento e rettifica parziali • accertamenti emessi a seguito di verifiche fiscali • accertamenti relativi a imposte diverse dalle imposte sui redditi e dall'Iva

Le novità introdotte dal decreto crescita. Le disposizioni in tema di contraddittorio previste dall'art. 4-octies del decreto crescita si innestano sull'impianto normativo esistente, introducendo una fattispecie di «invito obbligatorio» con l'articolo 5-ter del dlgs 218/1997. La norma individua in negativo l'ambito applicativo del nuovo istituto. Infatti, l'obbligo dell'invito al contraddittorio è anzitutto escluso rispetto alle fattispecie in cui, a seguito dell'attività di verifica condotta nei confronti del contribuente, sia stata consegnata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni. Inoltre, la nuova previsione normativa non rileva rispetto agli avvisi di accertamento e di rettifica parziali, emessi, rispettivamente, ai sensi degli articoli 41-bis del dpr 600/1973 e 54 del dpr 633/1972.

Infine, l'obbligo di invito al contraddittorio è escluso nei casi di particolare urgenza o fondato pericolo per la riscossione. In queste ipotesi l'ufficio ha uno specifico obbligo di motivare la ricorrenza delle condizioni che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio. In altre parole, qualora intenda procedere con l'emanazione di un atto impositivo diverso da quelli sopra considerati, l'ufficio dovrà invitare il contribuente ad instaurare il contraddittorio endoprocedimentale.

L'invito al contraddittorio dovrà contenere l'indicazione dei periodi d'imposta suscettibili di accertamento; il giorno e l'ora stabiliti per l'avvio del contraddittorio; le maggiori imposte, ritenute, contributive e sanzioni; le ragioni che hanno condotto l'ufficio alla

determinazione della pretesa impositiva.

L'inosservanza dell'obbligo di invito al contraddittorio non è sanzionata tout court con la nullità dell'atto impositivo emesso in violazione delle previsioni dell'art. 5-ter del dlgs n. 218/1997. Il contribuente, con l'impugnazione, potrà denunciare l'invalidità dell'atto per mancata attivazione del contraddittorio qualora dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nella fase endoprocedimentale che l'ufficio ha ommesso di attivare.

La decorrenza delle previsioni introdotte dal decreto crescita in tema di invito al contraddittorio si applicano a decorrere dal 1° luglio 2020 e, dunque, rispetto agli atti impositivi che saranno emessi a decorrere da quella data.

Infine, il legislatore ha introdotto una deroga rispet-

to agli ordinari termini di accertamento in tutti i casi in cui sia stata attivata, su iniziativa dell'ufficio o del contribuente, la fase del contraddittorio. In particolare, nel caso in cui tra la data indicata nell'invito a comparire e quella di decadenza dal potere di notificazione dell'atto intercorrono meno di novanta giorni, il termine per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni.

Una riforma solo abbozzata. Nonostante le dichiarazioni programmatiche, l'intervento normativo esaminato è ben lontano dal configurarsi quale codificazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale e sembra, più che altro, accentuare la disorganicità della materia. A seguito della novella normativa coesistono oggi fattispecie di contraddittorio obbligatorio propriamente inteso, la cui mancata attivazione comporta la nullità degli atti impositivi emanati, e fattispecie di contraddittorio parimenti qualificate come obbligatorie ma con effetti diversi e più mitigati in caso di mancata osservanza dell'obbligo. Inoltre, residuano ipotesi rispetto alle quali il legislatore ha escluso l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale. In conclusione, la sovrapposizione normativa esistente e la diversità di disciplina non sembrano idonee a garantire il rispetto e l'effettività del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

—© Riproduzione riservata—

FISCO FLASH A cura dello Studio F. Ghiglione e A. Ghio

Fisco

■ REDDITI ESTERI

Lettera di compliance per i contribuenti che non hanno dichiarato i redditi esteri nel 2016 (Agenzia delle entrate provv. 247672 del 12/7/2019)

■ IVA NEI CONSORZI

Non si applica l'Iva alle somme riaddebitate all'interno di un consorzio per penalità (Agenzia delle entrate risp. interpello 228 del 12/7/2019)

■ IMPOSTA DI BOLLO

Dichiarazione e versamento dell'imposta di bollo virtuale in seguito alla fusione per incorporazione (Agenzia delle entrate risp. 229 del 12/7/2019)

■ AUTO DISABILI

Il contribuente deve attivarsi presso la competente Agenzia delle entrate per la richiesta di versamento della maggiore Iva in seguito alla revoca dell'agevolazione Iva per l'acquisto di autovetture da parte di un disabile (Agenzia delle entrate risp. interpello 230 del 12/7/2019)

■ NUDA PROPRIETÀ

Cessione della nuda proprietà di azienda acquisita per donazione nel quinquennio (Agenzia delle entrate risp. interpello 231 del 12/7/2019)

■ FORMAZIONE

Trattamento Iva servizi di formazione professionale rese gratuitamente (Agenzia delle entrate risp. interpello 237 del 15/7/2019)

■ IRES E IRAP

Contributi in conto esercizio - tassazione ai fini Ires e Irapp (Agenzia delle entrate risp. interpello n. 238 del 15/7/2019)

■ MONITORAGGIO

Obblighi di monitoraggio fiscale per l'ente non commerciale residente a Campione d'Italia (Agenzia delle entrate risp. interpello n. 239 del 15/7/2019)

■ PRIMA CASA

Spetta l'agevolazione prima casa

anche ai proprietari del box acquistato con le agevolazioni fiscali (Agenzia delle entrate risp. interpello n. 241 del 15/7/2019)

■ CANONE RAI

È dovuto il canone Rai se il richiedente convive con la propria badante (Agenzia delle entrate risp. interpello n. 242 del 15/7/2019)

■ BONUS MOBILI

Spetta l'agevolazione bonus mobili per l'acquisto della lavasciuga (Agenzia delle entrate risp. interpello n. 245 del 16/7/2019)

■ CONTRIBUTI

Non sono deducibili i contributi Inps versati dal contribuente per i propri familiari (Agenzia delle entrate risp. interpello n. 248 del 16/7/2019)

—© Riproduzione riservata—



La versione integrale è disponibile su www.italiaoggi.it/docio7