

**CIRCOLARE N. 17/E**



*Roma, 22 Giugno 2020*

***OGGETTO: Obbligo di invito al contraddittorio. Art. 4-octies del decreto-legge  
30 aprile 2019, n. 34. Chiarimenti.***

**INDICE**

1	Premessa.....	3
2	Ambito applicativo.....	6
3	Esclusione dall'applicazione dell'istituto.....	8
4	Obbligo di "motivazione rafforzata".....	12
5	Proroga dei termini.....	13
6	Avviso di accertamento preceduto da invito.....	14
7	Entrata in vigore.....	14

## 1 Premessa

Con il decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (di seguito *decreto*<sup>1</sup>) è stato introdotto l'obbligo di invito al contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione (attraverso l'articolo 4-*octies*<sup>2</sup>, comma 1, lettera b), del *decreto*, che ha inserito il nuovo articolo 5-*ter* nel decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, - di seguito *articolo 5-ter* -).

L'articolo 4-*octies*, comma 1, lettere a) e c) del *decreto*, inoltre, ha previsto ulteriori disposizioni di coordinamento che incidono sul medesimo procedimento e che disciplinano rispettivamente:

- una proroga “automatica” di 120 giorni del termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo qualora, tra la data di comparizione indicata nell'invito di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno

<sup>1</sup> Convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58

<sup>2</sup> «1. Al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 5 è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«3-bis. 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, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario»;

b) prima dell'articolo 6 è inserito il seguente:

«Art. 5-*ter*. - (Invito obbligatorio) - 1. 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.

2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

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

4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento»;

c) al comma 2 dell'articolo 6, le parole: «di cui all'articolo 5» sono sostituite dalle seguenti: «di cui agli articoli 5 e 5-*ter*».

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

3.[...] ».

1997, n. 218 e quella di decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, in deroga al termine ordinario previsto dagli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

- la preclusione, per il contribuente nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento, della possibilità di presentare l'istanza di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 con la quale richiedere all'ufficio la formulazione di una proposta di accertamento con adesione, qualora l'avviso notificato sia stato preceduto da un invito al contraddittorio obbligatorio di cui al nuovo *articolo 5-ter*.

L'*articolo 5-ter* prevede, infatti, in alcune ipotesi specificatamente individuate, l'obbligo di notificare al contribuente, prima di emettere un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, un invito di cui all'articolo 5, comma 1<sup>3</sup>, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Il comma 2 dell'articolo 4-*octies* del *decreto*, inoltre, prevede che le disposizioni del comma 1 del medesimo articolo, con particolare riferimento all'obbligatorietà dell'avvio del procedimento di accertamento con adesione, si applicano agli avvisi emessi a partire dal 1° luglio 2020.

In termini generali, si rileva che nel corso degli anni sono state fornite istruzioni alle strutture operative dell'Agenzia delle entrate finalizzate ad assicurare ai contribuenti adeguati momenti di confronto preventivi rispetto alla fase di determinazione della eventuale pretesa impositiva: sotto questo aspetto, la nuova disposizione rappresenta un importante tassello nel percorso intrapreso dall'amministrazione finanziaria teso a garantire l'effettiva partecipazione del

---

<sup>3</sup> «L'ufficio invia al contribuente un 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 hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c) ».

contribuente al procedimento di accertamento<sup>4</sup>.

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; nell'accertamento con adesione, infatti, l'ufficio valuta gli elementi forniti dal contribuente al fine di determinare compiutamente la pretesa tributaria. Al riguardo, si osserva che il contraddittorio permette:

- al contribuente di partecipare, durante il procedimento avviato ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alla fase di analisi dei dati e delle informazioni raccolti dall'ufficio nella fase istruttoria. Durante il confronto il materiale istruttorio raccolto dall'ufficio si arricchisce, giacché il contribuente fornisce all'Amministrazione elementi utili alla relativa valutazione;
- all'Amministrazione di incrementare l'efficacia e l'efficienza dei controlli, rafforzando la sostenibilità della pretesa impositiva.

Pertanto, il confronto anticipato con il contribuente assume un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa erariale e, in generale, nello spingere i contribuenti medesimi a incrementare il proprio adempimento spontaneo, così da ridurre, conseguentemente, il *tax gap*. In coerenza con tali finalità, gli uffici sono tenuti ad attivare e valorizzare il contraddittorio preventivo, ove possibile, anche nelle ipotesi accertative per le quali lo stesso non è obbligatoriamente previsto, fermo restando che nelle predette ipotesi, l'assenza del contraddittorio preventivo non determina l'invalidità dell'avviso di accertamento espressamente prevista dall'*articolo 5-ter*, comma 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Si osserva che il contribuente può decidere se partecipare o meno al procedimento in quanto la nuova disposizione prevede il relativo obbligo unicamente in capo all'Amministrazione, che è tenuta a convocare il contribuente

---

<sup>4</sup> Vedasi, da ultimo, il paragrafo 1 della circolare n. 16/E del 28 aprile 2016, nonché gli indirizzi operativi e le linee guida sulla prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale indicati nella circolare n. 19/E del 2019.

per fornire chiarimenti o esibire documenti.

Considerato che la partecipazione del contribuente al procedimento non è obbligatoria, ne consegue che la mancata risposta all'invito dell'ufficio, pur determinando l'impossibilità per il contribuente di avvalersi dell'accertamento con adesione dopo la notifica dell'atto impositivo preceduto dall'invito, non è sanzionabile, ferma restando, ovviamente, la possibilità per l'ufficio di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento sulla base delle informazioni di cui dispone.

Gli elementi forniti dal contribuente e le ragioni emerse durante il contraddittorio devono essere compiutamente valutati dall'ufficio<sup>5</sup>. In caso di mancata adesione, infatti, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato tenendo conto anche dei chiarimenti forniti e dei documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio<sup>6</sup>.

Vi è quindi un obbligo di motivazione "rafforzata" dell'avviso di accertamento successivo alla mancata adesione.

## **2 Ambito applicativo**

L'invito di cui all'*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, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto, considerato che il nuovo obbligo è stato inserito nel Capo II del decreto

---

<sup>5</sup> In merito all'esito del contraddittorio endoprocedimentale la Corte di Cassazione (vedasi sentenze SS.UU. n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638 del 18 dicembre 2009) ha precisato che il contribuente può, in sede contenziosa, "*proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui egli all'invito al contraddittorio non abbia risposto, restando inerte. In quest'ultimo caso, naturalmente, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta), mentre l'Ufficio potrà motivare l'accertamento [...] dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito*".

<sup>6</sup> Cfr. *articolo 5-ter*, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

L'introduzione del nuovo istituto richiede una particolare attenzione da parte degli uffici in fase istruttoria al fine di verificare se, per lo specifico procedimento accertativo, sussista l'obbligo di avviare l'*iter* dell'adesione tramite invito al contraddittorio.

Al riguardo si osserva che l'invito, ancorché obbligatorio, mantiene le "ordinarie" finalità, propedeutiche alla instaurazione del contraddittorio per la definizione dell'accertamento; la nuova disposizione non modifica le finalità dell'istituto dell'accertamento con adesione perseguite sin dalla sua introduzione<sup>7</sup>, né i suoi effetti sia tributari che extra-tributari.

La mancata attivazione del contraddittorio 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*»<sup>8</sup>, salvo i casi di particolare urgenza o di fondato pericolo per la riscossione e quelli di «*partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento*»<sup>9</sup> (cfr. paragrafo 3). In questi ultimi casi, l'invalidità dell'avviso di accertamento, emesso senza aver prima proceduto ad invitare il contribuente al contraddittorio obbligatorio, è rimessa quindi alla valutazione del

---

<sup>7</sup> Al riguardo, si rinvia alle circolari nn. 235/E dell'8 agosto 1997 e 65/E del 28 giugno 2001. In particolare, la citata circolare n. 235/E ha chiarito che "Con la legge 23 dicembre 1996, n. 662, è stata avviata una profonda riorganizzazione del sistema tributario indirizzata prevalentemente alla semplificazione degli adempimenti, all'armonizzazione della disciplina dei tributi e delle basi imponibili, alla revisione del sistema sanzionatorio ed alla deflazione del contenzioso anche attraverso l'instaurazione di un miglior rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e di trasparenza. In tale contesto si inserisce la delega per la revisione degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale attuata con il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. La profonda revisione apportata ai predetti istituti è ispirata dall'obiettivo di perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario, anche mediante l'istituzionalizzazione del contraddittorio, previsto in particolare dall'articolo 6 del decreto legislativo in commento, che rappresenta uno degli elementi qualificanti dell'accertamento con adesione. L'azione dell'Amministrazione, che in tale fase dovrà valutare con attenzione ed obiettività le argomentazioni e gli elementi forniti dal contribuente, consentirà l'instaurazione di un diverso e meno conflittuale rapporto con il contribuente e permetterà di limitare il ricorso agli organi del contenzioso. La nuova disciplina dell'accertamento con adesione attribuisce agli uffici finanziari un più ampio margine di azione e di proposta per definire, in via amministrativa ed in contraddittorio con il contribuente, le pretese tributarie, al fine anche di deflazionare il contenzioso tributario ed anticipare la riscossione dei tributi con conseguenti concreti risultati positivi dell'azione di accertamento".

<sup>8</sup> In tal senso, il comma 5 dell'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

<sup>9</sup> In tal senso, il comma 6 dell'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

giudice tributario a cui è demandato stabilire, in sede di impugnazione, se l'osservanza di tale obbligo avesse potuto comportare un risultato diverso.

Si tratta della cosiddetta “prova di resistenza”<sup>10</sup>, in ragione della quale il contribuente deve fornire la prova che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere elementi o circostanze puntuali e non «*del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali*»<sup>11</sup>, che avrebbero potuto indurre l'ufficio, in concreto, a valutare diversamente gli elementi istruttori a sua disposizione.

Si raccomanda agli uffici di provvedere sempre all'attivazione del contraddittorio qualora ne ricorrano i presupposti e, in previsione dell'emissione degli avvisi di accertamento a partire dal 1° luglio 2020, di programmare fin da subito l'attività di iniziativa, tenendo conto che le nuove disposizioni si applicano a particolari fattispecie accertative.

### **3 Esclusione dall'applicazione dell'istituto**

L'obbligo di avvio del procedimento di adesione su iniziativa dell'ufficio è escluso nei «*casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo*»<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Sulla nozione di “prova di resistenza” si rinvia, in materia di tributi armonizzati, alla sentenza della Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, n. 2041, nonché alla successiva sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823, in particolare, paragrafo VI, punto 3.2.

<sup>11</sup> A tale riguardo la Corte di Cassazione, nella richiamata sentenza SS.UU. n. 24823 del 2015, ha chiarito che “*la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza “avrebbe potuto comportare un risultato diverso” del procedimento impositivo, vada inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, [...] non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, SS.UU. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass. SS.UU., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13)”.*

<sup>12</sup> Così, il comma 1 dell'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.



La disposizione va intesa nel senso che, in presenza di un processo verbale «*di chiusura delle operazioni*» redatto da parte degli organi di controllo, l'ufficio non è tenuto, obbligatoriamente, ad avviare il procedimento con adesione; si osserva che, in tale caso, il contribuente già beneficia della specifica garanzia prevista dall'articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)<sup>13</sup>.

Si osserva che, seppur non obbligatorio per legge, è sempre opportuno che l'ufficio attivi il contraddittorio anche nei casi di attività accertativa correlata agli esiti di un processo verbale di «*chiusura delle operazioni*»<sup>14</sup>, al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta individuazione della pretesa tributaria.

L'applicazione del nuovo istituto dell'invito obbligatorio è, altresì, esclusa nel caso in cui l'ufficio procede all'emissione di avvisi di accertamento o di rettifica parziale disciplinati dall'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633<sup>15</sup>.

L'accertamento parziale consente all'ufficio, in base alle informazioni risultanti dall'anagrafe tributaria e agli esiti dell'attività istruttoria o di controllo svolta anche da altri uffici o amministrazioni, di determinare la pretesa tributaria, senza pregiudizio per l'eventuale ulteriore azione accertatrice, in deroga al principio di unicità dell'accertamento tributario statuito, seppur indirettamente, dagli articoli 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In sostanza l'accertamento parziale «*non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del dPR*

---

<sup>13</sup> L'articolo 12, comma 7, stabilisce che «*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*». In tale caso, «*L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine*».

<sup>14</sup> Si ritiene che tale indicazione non rilevi nel caso di violazioni basate su elementi «certi», eventualmente già oggetto di osservazioni da parte dei contribuenti nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del verbale, come nel caso di fatture emesse e non contabilizzate.

<sup>15</sup> Per tale ulteriore ipotesi di esclusione, si veda il comma 2 dell'articolo 5-*ter* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

*n. 600 del 1973 e 54 e 55 del dPR n. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, per cui può basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo» e sull'utilizzo di presunzioni<sup>16</sup>.*

Al riguardo si osserva che, ai fini IVA, il comma 2 dell'*articolo 5-ter* fa riferimento agli «*avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*», mentre per le imposte dirette al solo articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; quindi, diversamente da quanto statuito per le imposte dirette, per l'IVA è prevista l'esclusione dell'invito obbligatorio solo con riferimento agli accertamenti parziali basati su elementi «certi e diretti»<sup>17</sup>, che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo delle presunzioni.

Tanto premesso si osserva che, considerata la *ratio* della norma, finalizzata alla determinazione della pretesa tributaria in modo sempre più puntuale tramite il potenziamento del confronto con il contribuente, gli uffici sono invitati, anche ai fini delle imposte dirette, ad attivare preventivamente il contraddittorio nei casi di determinazione della pretesa basata su elementi presuntivi<sup>18</sup>.

Al di fuori delle ipotesi descritte in precedenza, solo i casi di particolare urgenza ovvero di fondato pericolo per la riscossione previsti dal comma 4 dell'*articolo 5-ter*, cui si aggiungono quelli disciplinati dal successivo comma 6, possono legittimare l'ufficio ad emettere l'avviso di accertamento o rettifica senza rispettare l'obbligo di invito al contraddittorio di cui al comma 1 dell'*articolo 5-ter*.

---

<sup>16</sup> Sentenza delle Corte di Cassazione, sez. V, 15 giugno 2018, n. 15826. Nello stesso senso anche la sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, 28 ottobre 2015, n. 21984.

<sup>17</sup> Il terzo comma dell'articolo 54 del *decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633* dispone che «*L'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso*».

<sup>18</sup> Resterebbero, ad esempio, esclusi dall'invito preventivo gli avvisi di accertamento parziale «automatizzati».

Con riferimento alla prima fattispecie, le ragioni che giustificano l'urgenza devono essere specificatamente motivate nell'atto; a mero titolo esemplificativo giustificano le ragioni d'urgenza:

- il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari<sup>19</sup>;
- una circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'amministrazione finanziaria<sup>20</sup>.

Con riferimento alla seconda fattispecie riguardante le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, si osserva che, pur in assenza di un esplicito richiamo in norma ad una "motivazione rafforzata", è opportuno che l'ufficio motivi adeguatamente l'avviso di accertamento o rettifica con le ragioni che giustificano il "fondato timore" di perdere la garanzia del credito, in modo da evitare possibili contestazioni in sede contenziosa.

L'obbligo di notifica dell'invito al contraddittorio è, inoltre, escluso negli altri casi di «partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento»<sup>21</sup>, disciplinati dalla normativa vigente. Al riguardo, ulteriori forme di partecipazione del contribuente sono previste, oltre che nel già citato articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, nelle seguenti disposizioni la cui elencazione non è esaustiva:

- articolo 10, comma 3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146, per gli studi di settore;
- articolo 9-bis, comma 16, del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50<sup>22</sup>, in relazione agli accertamenti induttivi ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto previsti, rispettivamente, del secondo comma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e

---

<sup>19</sup> Sentenze della Corte di Cassazione, sez. V, 22 gennaio 2020, n. 1289, sez. V, 18 luglio 2014, n. 16478 e sez. V, 5 febbraio 2014, n. 2587.

<sup>20</sup> Sentenza della Corte di Cassazione, sez. VI, 23 luglio 2015, n. 15547.

<sup>21</sup> Così, il comma 6 dell'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

<sup>22</sup> Convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

- dell'articolo 55 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- articolo 38, comma quarto, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (per come reso applicabile dal successivo settimo comma) per gli accertamenti sintetici;
  - articolo 10-*bis*, commi 6 e 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 in tema di contestazione di fattispecie abusive.

#### **4 Obbligo di “motivazione rafforzata”**

Nel caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio deve essere specificatamente motivato con riferimento «*ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente*»<sup>23</sup>.

L'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, costituisce parte della motivazione dell'accertamento: 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.

Pertanto, gli uffici devono assolvere all'onere motivazionale anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente, descrivendo le giustificazioni dallo stesso offerte e argomentando sulla relativa fondatezza, in modo da rendere intellegibile l'*iter* seguito per addivenire alla determinazione della pretesa tributaria.

Considerata la *ratio* della norma, finalizzata alla corretta individuazione della pretesa tributaria tramite il potenziamento del confronto preventivo con il contribuente, gli uffici sono invitati a dare specifico conto in motivazione della fondatezza o meno di quanto chiarito e prodotto dal contribuente in sede di contraddittorio anche nelle ipotesi di invito attivato facoltativamente ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

---

<sup>23</sup> Così, il comma 3 dell'*articolo 5-ter* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

## 5 Proroga dei termini

Il comma 1, lettera a), dell'articolo 4-*octies* del *decreto* ha aggiunto il comma 3-*bis* all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

La disposizione, in deroga all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, stabilisce che, qualora tra la data di comparizione, indicata nell'invito notificato al contribuente dall'ufficio, e quella di decadenza dell'attività di controllo di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni.

Si osserva che la proroga di 120 giorni si applica, quindi, non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'*iter* dell'accertamento ai sensi dell'*articolo 5-ter*, ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Ciò significa che i presupposti di operatività della proroga sono la notifica di un invito a comparire di cui all'articolo 5 per la definizione dell'accertamento e la circostanza che tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, prescindendo dalla circostanza in base alla quale vi sia o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'*iter* dell'adesione.

Pertanto, se il contribuente riceve un invito la cui data di comparizione è fissata dopo il 3 ottobre dell'anno N, con riferimento ad un periodo di imposta il cui termine di decadenza per l'accertamento è previsto per il 31 dicembre del medesimo anno N (pari a meno di 90 giorni), e l'accertamento con adesione non si dovesse perfezionare, l'ufficio può notificare l'avviso di accertamento anche

oltre il termine “ordinario” di decadenza, beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dal 1° gennaio dell’anno N+1 (entro il 29 o 30 aprile dell’anno N+1, a seconda che l’anno sia, rispettivamente, bisestile o meno).

Si raccomanda comunque agli uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l’attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa.

## **6 Avviso di accertamento preceduto da invito**

L’articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 prevede che il procedimento con adesione può essere attivato anche su istanza del contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento, soltanto nel caso in cui quest’ultimo non sia stato preceduto da un invito a comparire per il contraddittorio con l’ufficio previsto dall’articolo 5.

Tale preclusione, già prevista per l’invito attivato dagli uffici in via facoltativa, è stata estesa anche all’avviso di accertamento preceduto dall’invito di cui all’*articolo 5-ter*<sup>24</sup>.

## **7 Entrata in vigore**

La nuova disciplina stabilisce che «*le disposizioni di cui al comma 1 si applicano agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020*»<sup>25</sup>.

Pertanto, a partire dal 1° luglio 2020, prima di emettere<sup>26</sup> un avviso di accertamento, se la fattispecie accertativa rientra nelle ipotesi in cui è applicabile

---

<sup>24</sup> Ciò è avvenuto ad opera del comma 1, lettera c), dell’articolo 4-*octies* del *decreto*, che ha inserito il riferimento all’*articolo 5-ter* nel comma 2 dell’articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

<sup>25</sup> Così, il comma 2 dell’articolo 4-*octies* del *decreto*.

<sup>26</sup> Per avvisi di accertamento emessi si intendono gli atti datati e sottoscritti dal titolare dell’ufficio (o da un suo delegato) a partire da tale data.

l'*articolo 5-ter*, gli uffici devono aver assicurato al contribuente la possibilità di confrontarsi in contraddittorio tramite l'invio a comparire.

Ovviamente la data in cui il contribuente ha ricevuto l'invito a comparire può essere anche antecedente al 1° luglio 2020, in quanto gli effetti invalidanti previsti dal comma 5 dell'*articolo 5-ter* si realizzano con riferimento agli atti emessi a partire da tale data.

Pertanto, è legittimo un avviso di accertamento emesso dal 1° luglio 2020, riferito ad una fattispecie accertativa che ricade nell'ambito di applicazione dell'*articolo 5-ter*, purché preceduto da un invito e/o da un contraddittorio con l'ufficio regolarmente svolti, anche se in una data antecedente.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

*(firmato digitalmente)*