

IL CONTRADDITTORIO OBBLIGATORIO

***Analisi
Critiche
Prospettive***

Maria Elisa Chininea

Firenze, 10 novembre 2021

NORMATIVA e PRASSI di RIFERIMENTO

Introduzione, tramite DL 34/2019, di:

- ❑ Comma 3 bis all'art 5: proroga automatica di 120 gg del termine decadenza di cui att 43 dpr 600/73 e 57 dpr 633/72 qualora, tra la data di comparizione indicata nell'invito di cui all'art 5 e quella di decadenza, intercorrano meno di 90 giorni (estesa anche all'invito ex art 5)
- ❑ Comma 2 dell'art 6: «di cui agli artt 5 e 5 ter» – preclusione, per il contribuente cui sia stato notificato avviso di accertamento, della possibilità di presentare l'istanza di cui all'art 6 d.lgs. 218/97, con la quale richiedere all'Ufficio la formulazione di una proposta di accertamento con adesione
- ❑ Art 5 ter – rubricato «Invito obbligatorio»

Circolare 17/E 2020 - Chiarimenti

RATIO dell'istituto

Collocazione dell'invito 5 ter all'interno del d.lgs. 218/97 - superamento di singoli e sporadici momenti di incontro per una progressiva generalizzazione del confronto preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente, permettendo:

- ❑ All'AF di incrementare efficacia ed efficienza dei controlli, rafforzando la sostenibilità della pretesa impositiva e consentendone l'abbandono nei casi in cui dal confronto emergano elementi a supporto delle tesi del contribuente
- ❑ Al contribuente di partecipare alla fase di analisi dei dati e delle informazioni raccolte dall'Ufficio nella fase istruttoria, producendo da subito memorie, documenti e giustificazioni relative al proprio operato

AMBITO APPLICATIVO e CONSEGUENZE

Inserimento nel Capo II d.lgs. 218/97, dedicato alle imposte sui redditi ed IVA, comporta l'applicabilità dell'istituto solo a tali settori impositivi e, quindi, nel dettaglio, a :

- IIDD e relative addizionali;
- Contributi previdenziali;
- Ritenute;
- Imposte sostitutive;
- IRAP;
- IVIE e IVAFE;
- IVA

CONSEGUENZE della mancata attivazione dell'invito obbligatorio:

- Cd «prova di resistenza» , la cui valutazione è stata demandata al giudice, in sede contenziosa

ESCLUSIONI

La ratio delle esclusioni è da ricercare nel fatto che, in alcune casistiche, il confronto preventivo è già avvenuto (sub 1 e 4) o non dovrebbe avere alcuna utilità (sub 2, parziali automatizzati) o addirittura essere controproducente (sub 3).

1. I casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di constatazione da parte degli organi di controllo (collegamento con art 12 co 7 Statuto);
2. Avvisi di accertamento parziali ex artt. 41 bis dpr 600/73 e 54 commi 3 e 4 dpr 633/72
 - IVA esclude invito obbligatorio solo nei casi di accertamenti parziali basati su elementi «certi e diretti»
 - IIDDD anche accertamenti presuntivi purchè parziali
3. Ipotesi di particolare urgenza o fondato pericolo per la riscossione:
 - Reiterazione di violazioni di carattere penale
 - Circostanze imprevedibili e sopravvenute che impongono strette tempistiche
4. Altri casi in cui è prevista la partecipazione del contribuente al procedimento prima dell'emissione di un avviso di accertamento
 - Es art 10 bis l. 212/2000, 10 co 3 bis SDS, accertamenti induttivi, art 38 dpr 600

MOTIVAZIONE “RAFFORZATA”

L'accertamento successivo all'effettuazione dell'invito obbligatorio deve, in caso di mancata adesione, essere specificamente motivato con riferimento ai «chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente»

Circ. 17/E «L'esito del contraddittorio con il contribuente costituisce parte integrante 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»

Estensione di tale obbligo, nella circ. 17/E, anche «*nelle ipotesi di invito facoltativo ex art 5 d.lgs. 218/97*»

CRITICHE...

1. Le limitazioni sono tali da fare risultare l'istituto «depotenziato» e non invece generalizzato
 - ❖ La generalizzazione è invece ampia per collocazione; nella medesima direzione la circolare, che invita gli uffici, pur senza obbligo, a potenziare e utilizzare l'invito anche nei casi di notifica del pvc o 41 bis presuntivi (quando obbligatorio non è).
2. Contraddittorio in realtà non preventivo ma post provvedimento, in quanto la pretesa erariale è già qualificata e quantificata nell'invito
 - ❖ *Ratio* della partecipazione è anticipare il confronto prima della emissione di un atto suscettibile di creare pregiudizio al contribuente; l'obiettivo è raggiunto ove garantisca due aspetti: effettività e temporalità. Effettività garantita da motivazione rafforzata e temporalità dall'anticipazione rispetto all'accertamento

...CRITICHE

3. Vantaggi più per l'AF, che può «aggiustare il tiro» dell'accertamento, piuttosto che per il contribuente
 - ❖ L'obiettivo dell'introduzione dell'invito obbligatorio è rendere effettiva la partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo. Entrambe le parti, in una logica di trasparenza e collaborazione, rappresentano gli elementi a fondamento delle proprie ragioni, ragioni per cui non si può parlare di «vantaggi» e «svantaggi».
4. Nullità non automatica ma demandata al vaglio del giudice
 - ❖ In linea con pronunce della Corte di Giustizia Europea, che prevedono la censura basata non su una generica contestazione formale sul non essere stato sentito, ma sulle concrete ragioni che la parte avrebbe potuto addurre
5. Proroga automatica a favore AF
 - ❖ Già prevista in altre ipotesi (art 10 bis) proprio per rendere effettivo il contraddittorio e dare tempo all'AF di valutare e ponderare le ragioni di parte, anche nei casi in cui il contraddittorio dovesse svolgersi a ridosso dei termini di decadenza.

PROSPETTIVE

L'istituto del contraddittorio obbligatorio è oggi a tutti gli effetti entrato nel modo di agire dell'AF. Rispetto al passato, tutti i funzionari attualmente sanno di dover chiamare il contribuente all'interlocuzione preventiva, e prudenzialmente operano in tal modo anche quando la situazione non è caratterizzata dall'obbligo.

Tale «istituzionalizzazione del contraddittorio» è stata correttamente inserita all'interno del d.lgs. 218/97, maggiormente proceduralizzato e con tempi più adeguati rispetto ad un più snello e generico invito, simile a quelli previsti dall'art.32 DPR 600/73, che pur si sarebbe potuto ipotizzare.

La norma, che non arriva a prevedere conseguenze troppo «onerose» per l'AF, appare essere ben bilanciata, concretizzando un corretto punto di equilibrio tra l'interesse del contribuente ad essere sentito, prima dell'emissione dell'atto, e quello dell'Agenzia delle Entrate ad un efficiente ed efficace uso dei poteri amministrativi, in chiave antievasione.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

