

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
LEO

**MANCATO INVITO A
COMPARIRE E PROVA DI
RESISTENZA**

di Leonardo Leo



Dal 1° luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate, prima di emettere un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, ha l'obbligo di notificare al contribuente, fatte salve specifiche ipotesi, un invito al contraddittorio per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Cose accade, però, se l'AE disattende detto obbligo?

L'art. 5 ter, del D.lgs. n. 218/1997, al comma 5, stabilisce che il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito obbligatorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento solo *“qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”* (c.d. prova di resistenza).

L'Agenzia delle Entrate, chiamata a fornire *“chiarimenti”* sul contenuto della norma appena richiamata, con la Circolare n. 17/E del 22/06/2020, ha spiegato che, con la prova di resistenza, *“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», che avrebbero potuto indurre l'ufficio, in concreto, a valutare diversamente gli elementi istruttori a sua disposizione”*.

A tal riguardo richiama quanto statuito dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n. 24823 del 09/12/2015.

La Suprema Corte, in detta sentenza, ha definito la concreta portata del principio, secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale da parte dell'Af determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento *“avrebbe potuto comportare un risultato diverso”*.

Ivi, la Suprema Corte ha chiarito che, benché si potrebbe essere indotti a ritenere che il risultato diverso del procedimento impositivo, implichi

l'effetto della nullità (parziale o totale) dell'accertamento soltanto se il contribuente forniva in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili di illegittimità o l'infondatezza totale o parziale della pretesa fiscale, tale soluzione non appare convincente per due ordini di ragioni:

- *in primis* per il fatto che, in tal modo la violazione dell'obbligo di contraddittorio, risulterebbe, nella sostanza, deprivato di ogni rilevanza, venendo, in realtà, tutto rimesso, (non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo) alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza;
- tale impostazione si pone in aperta contraddizione con la configurazione offertane dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, laddove questa afferma che, ai fini considerati, non può obbligarsi l'interessato *"a dimostrare che la decisione... avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale"* (cfr.: Corte giust. 1° ottobre 2009, in C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares, punto 94; 2 ottobre 2003, in C-194/99, Thyssen Stani/Commissione, punto 31; 8 luglio 1999, causa C-51/92, Hercules Chemicals/Commissione, punto 81).

In conseguenza di ciò, secondo la Cassazione, si deve ritenere 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, consentendo al contribuente di addurre elementi*

difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

Più in particolare, deve, dunque, affermarsi che in relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, 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)".

Alla luce, dunque, di quanto sinora addotto, risulta evidente che, contrariamente a quanto afferma autorevole dottrina, affinchè l'invalidità di un atto per mancato invito venga rilevata è necessario che il contribuente dimostri non di aver ragione nel merito ma che le argomentazioni che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio, siano plausibili.

Pertanto, qualora in sede giudiziale, un contribuente eccepisca l'invalidità dell'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate per mancato invito dovrà prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e che tali ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) non sono puramente pretestuose 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.

A quel punto:

- **l'AE sarà tenuta a dimostrare:**
 - per quali ragioni non ha invitato il contribuente per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione;
 - la pretestuosità delle argomentazioni poste dal contribuente a fondamento dell'eccezione sollevata;
- il Giudice, poi, dovrà dichiarare la fondatezza o meno di tale eccezione valutando le ragioni che il contribuente ha fatto valere (e che avrebbe potuto fare valere) ma non al fine di appurare la fondatezza o meno del ricorso nel merito ma la ragionevolezza delle argomentazioni *ivi* esposte e, di conseguenza, la non pretestuosità dell'eccezione di invalidità dell'atto.

Lecce, 28/05/2021

Studio Legale Tributario Leo

Avv. Leonardo Leo

Avv. Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO LEO

www.studiotributarioleo.it - info@studiotributarioleo.it