

Inviti al contraddittorio per gli avvisi di accertamento emessi dall'1 luglio 2020

di [Maurizio Villani](#)

Publicato il 25 Luglio 2020

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta recentemente sull'obbligo di notifica dell'invito al contraddittorio per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. Quali conseguenze si prospettano in caso di mancato invito al contraddittorio?

Obbligo di notifica degli inviti al contraddittorio dall'1 luglio 2020

L'art. 5-ter D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997 (come inserito dall'art. 4-octies, comma 1, lett. b), D.L. n. 34/2019, convertito dalla Legge n. 58 del 28/06/2019), al comma 1°, stabilisce che gli uffici fiscali, salvo tassative

eccezioni, **devono notificare gli inviti al contraddittorio per tutti gli avvisi di accertamento emessi da mercoledì 1° luglio 2020.**

Il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui sopra 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 (art. 5-ter, comma 5, cit., c.d. "[prova di resistenza](#)").

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la [circolare n. 17/E del 22/06/2020](#).

Per avvisi di accertamento **emessi** si intendono gli atti datati e sottoscritti dal titolare dell'ufficio (o da un suo delegato) a partire dall'01/07/2020 (sul concetto di "**emissione**", ai fini dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente, si rinvia alle ordinanze della Corte di Cassazione n. 11088/2015 e n. 5361/2016).



La notifica dell'invito al contraddittorio, oltre all'ipotesi di possibile invalidità dell'avviso di accertamento, **determina la preclusione per il contribuente della possibilità di presentare l'istanza di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 218 cit., con la sospensione di 90 giorni per la presentazione del ricorso (art. 6, comma 3, cit.).**

Quali requisiti perchè la notifica si realizzi

Tenuto conto delle gravi conseguenze di cui sopra, sia per gli uffici fiscali sia per i contribuenti, secondo me, è opportuno chiarire quando si realizza la **"notifica" dell'invito del contraddittorio se spedita per posta**, tenuto conto che la succitata normativa speciale non richiama espressamente né l'art. 149 c.p.c., né l'art. 60 D.P.R. n. 600/73, né gli artt. 4 e 8 della Legge n. 890 del 20/11/1982.

Oltretutto, il suddetto invito non può essere trasmesso via pec sia perché non è previsto dalla legge sia perché l'invio telematico è disciplinato dall'art. 6, comma 4, D.Lgs. n. 218/1997 cit. soltanto a seguito della ricezione dell'istanza formulata dal contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 2, citato.

Secondo me, l'invito al contraddittorio di cui al citato art. 5-ter è un atto sostanziale unilaterale per cui si applica l'art. 1334 del codice civile, secondo cui:

"Gli atti unilaterali producono effetto dal momento in cui pervengono a conoscenza della persona alla quale sono destinati".

In questo modo, si rispetta l'art. 6, comma 1, Legge n. 212/2000 cit., secondo cui:

"L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati".

Scissione soggettiva della notifica

Di conseguenza, nella fattispecie, non è applicabile la c.d. *"scissione soggettiva della notifica"* perché si tratta di un atto unilaterale sostanziale e non processuale, peraltro senza un termine di decadenza, **come stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con l'importante sentenza n. 24822 del**

09 dicembre 2015.

Infatti, in base alla succitata sentenza, per gli atti sostanziali unilaterali la tecnica del bilanciamento è preclusa da una norma specifica (**art. 1334 c.c.**): **qui, a differenza degli atti processuali, il bilanciamento lo ha già fatto il legislatore.**

Omessa notifica: invalidità dell'avviso di accertamento

Inoltre, come stabilito dalla legge, l'omessa notifica dell'invito a comparire non determina alcuna decadenza ma soltanto l'invalidità dell'avviso di accertamento, per cui a maggior ragione è applicabile l'art. 1334 c.c. (**Cassazione n. 9311/2003; 10476/2003; 12447/2004; 1028/2008; SS. UU. N. 12332/2017; n. 9749/2018; SS. UU. n. 8830/2010; SS. UU. n. 8227/2019**).

Nelle succitate sentenze, infatti, la Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, richiamando i principi esposti dalla Corte Costituzionale n. 477 del 26/11/2002, ha precisato che, nelle notifiche per posta, la scissione soggettiva tra notificante e notificato, per il rispetto dei termini, riguarda soltanto gli atti processuali e gli atti unilaterali (come, per esempio, gli avvisi di accertamento) per i quali è previsto un termine di decadenza.

Notifica per posta

Al contrario, quando si è in presenza di un atto sostanziale unilaterale per il quale è prevista la prescrizione (e non la decadenza) oppure, come nel caso in questione, la sola invalidità, **la notifica per posta deve rispettare l'art. 1334 c.c..**

Alla luce di quanto sopra esposto:

- se la notifica per posta dell'invito al contraddittorio non giunge a conoscenza (effettiva o legale) del contribuente, il relativo avviso di accertamento è invalido, e ciò si può eccepire in sede contenziosa;
- se, invece, la notifica per posta giunge a conoscenza del destinatario, bisogna tener conto della precisa data ai fini dei termini di decadenza di cui agli artt. 157, comma 1, D.L. n. 34 del

19/05/2020 e dell'art. 5, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/1997 (per la specifica analisi relativa agli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015 rinvio al mio articolo pubblicato sul mio sito www.studiotributariovillani.it).

A cura di Avv. Maurizio Villani

Sabato 25 luglio 2020