

Il Commento Civile

# Contraddittorio preventivo obbligatorio, con la conversione del taglia-crediti si allarga la forbice degli atti esclusi

In attesa di chiarimenti da parte del MEF sull'operatività dell'istituto una regola generale sembra per ora confermata, ovvero, che la norma si applica esclusivamente agli atti aventi ad oggetto una pretesa impositiva autonomamente impugnabile

di Giuseppe Durante\*

07 Giugno 2024

Si allarga sempre di più la maglia degli **“atti esclusi”** dal contraddittorio preventivo obbligatorio previsto [dall'art. 6 bis della L.n°212/2000](#) (Statuto dei diritti del contribuente) nella sua nuova versione successiva alla entrata in vigore del D.lgs.n°219/2023. In particolare, **la norma di interpretazione autentica in sede di conversione del D.L.n°39/2024** (decreto taglia crediti) ha confermato l'**obbligo dell'Amministrazione finanziaria** di attivazione dell'istituto deflattivo **in fase pre-accertativa** solo per gli atti recanti una **“pretesa impositiva” certa e inequivocabile**. Resterebbero invece esclusi dal nuovo istituto deflattivo gli **avvisi di recupero dei crediti d'imposta inesistenti**, gli atti per i quali sussistono specifiche **forme di interlocuzione preliminare tra Amministrazione finanziaria e contribuente**, i provvedimenti di **diniego di rimborso**, senza del resto alcun chiarimento in ordine all'importo preciso oggetto della richiesta di rimborso da parte del contribuente. E' quanto emerso dal contenuto di un emendamento presentato al Senato in sede di conversione del D.L. n°39/2024 a dimostrazione del fatto che la **“sfera d'azione” del contraddittorio preventivo obbligatorio è tutt'altro che definita**.

## Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati esclusi dal contraddittorio preventivo obbligatorio ex art.6 bis, comma 2 della L. n°212/2000

Ma vediamo in dettaglio gli atti già espressamente esclusi dalla previsione normativa di cui al comma 2 dell'art.6 della L.n°212/2000 in cui è disposto: *“non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione”*.

Con [decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 aprile 2024](#) pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 30/04/2024 si è cercato di fare chiarezza sulla **specificità tipologica di atti** ai quali fa espresso riferimento [il comma 2 dell'art.6 dello Statuto del contribuente](#). In particolare, sono stati individuati gli atti *automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, autonomamente impugnabili che non sono preceduti dal contraddittorio informato ed effettivo*. Il Decreto sopra richiamato ha precisato che si considera **automatizzato e sostanzialmente automatizzato** ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente **violazioni rilevate dall'incrocio formale di elementi contenuti in banche dati** nella disponibilità della stessa Amministrazione. Pertanto, devono ritenersi **esclusi dall'obbligo di contraddittorio** di cui all'*articolo 6-bis, comma 2 della legge 27 luglio 2000, n. 212*, gli atti di seguito indicati:

- **i ruoli e le cartelle di pagamento**, gli atti di cui agli *articoli 50, comma 2, 77 e 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*, ogni altro atto emesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione ai fini del **recupero delle somme** ad essa affidate;
- **gli accertamenti parziali** di cui agli *articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633* e **gli atti di recupero** di cui all'*articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, predisposti **esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati**;
- **gli atti di intimazione autonomi** di cui all'*articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 30 luglio 2010, n. 122*, nonché gli **atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione**;

- gli atti di **accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi** e irrogazione delle relative sanzioni: *tasse automobilistiche erariali; addizionale erariale della tassa automobilistica; tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione; imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli;*
- gli **accertamenti catastali** per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali;
- gli **avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali**, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;
- gli **avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali** a seguito di rettifica;
- gli **avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo** dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità nonché dei documenti di accompagnamento della circolazione, presentati dai soggetti obbligati ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative;
- gli **avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa** ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze.

L'art. 3 del Decreto del 24 aprile 2024 prevede altresì che deve considerarsi di **pronta liquidazione** ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi **direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti** e dai dati in possesso della stessa Amministrazione.

Pertanto, devono ritenersi **esclusi dall'obbligo del contraddittorio**:

- **le comunicazioni degli esiti del controllo**, anche relativamente alla **liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata**;
- gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di **omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni**;
- gli inviti al pagamento del **contributo unificato** e irrogazione delle sanzioni per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento.

Da ultimo, sempre il Decreto sopra richiamato ha chiarito che si considera **atto di controllo formale della dichiarazione** ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che **attestano la correttezza dei dati dichiarati**; conseguentemente, devono ritenersi esclusi dall'obbligo di contraddittorio le comunicazioni degli esiti del controllo formale. E' di tutta evidenza, pertanto, la *ratio* che ha portato il legislatore ad escludere questa tipologia di atti dalla operatività dell'istituto deflattivo previsto dall'art.6 bis della L.n°212/2000. Si tratta di **atti per i quali non è configurabile una pretesa impositiva certa e ben definita** che possa essere supportata da un atto impositivo emesso e notificato dall'Amministrazione finanziaria. Diversamente, si tratta di **atti riconducibili ad una mera attività di liquidazione di tipo formale- cartolare** espletata dall'ufficio impositore in **una fase pre-accertativa** (comunicazione di irregolarità ex art.36 Ter del DPR n°602/1973, art. 54 bis del Dpr n°600/1973) non riconducibili ad una pretesa impositiva legittimata da una violazione tributaria contestata dall'ufficio.

Tuttavia, in sede di emendamento al D.L. n°39/2024 è stata confermata l'**applicazione limitata del contraddittorio preventivo obbligatorio** unicamente agli atti recanti una **pretesa impositiva certa e inequivocabile** riconducibile pertanto ad una **specifico violazione tributaria** a carico del contribuente. Mentre restano **esclusi** dall'applicazione dell'istituto deflattivo di cui all'art.6 bis della L.N°212/2000:

- gli avvisi di **recupero dei crediti d'imposta** inesistenti;
- gli atti per i quali sussistono specifiche **forme di interlocuzione preliminare** tra Amministrazione finanziaria e contribuente;
- i provvedimenti di **diniego di rimborso** senza alcuna specificazione in ordine al valore degli stessi.

Il richiamo a questa nuova tipologia di atti che sarebbero esclusi dal contraddittorio preventivo obbligatorio ha alimentato diversi dubbi che si aggiungono a quelli già esistenti, a seguito dell'entrata in vigore del *D.L. n°13/2024 e D.L. n°39/2024*.

Intanto, **non è chiaro** cosa si deve intendere per atti per i quali la normativa prevede forme di **“interlocuzione preliminare”** con il contribuente come ad esempio avviene **nell’abuso del diritto o negli atti di contestazione** di cui all’art.16 del D.lgs.n°472/1997.

Si tratta di una **accezione ampia e poco circoscritta che necessita di chiarimenti**. Non solo, anche la **distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti** a cui fa espresso richiamo la modifica apportata al D.L. n°39/2024 **non è affatto agevole**.

Anche con riferimento alla **esclusione del diniego di rimborso in funzione del relativo valore, non è chiaro se** devono ritenersi **esclusi la totalità dei provvedimenti di diniego o solo quelli al di sotto o al di sopra di una certa soglia**.

Sono tutti interrogativi sorti a seguito dell’ultimo emendamento al D.L. n°39/2024 sui quali sarà necessario in tempi stretti dare una risposta, al fine di permettere sia agli uffici sia agli stessi contribuenti di capire come dovranno muoversi in fase pre-accertativa.

Per ora, la regola generale su cui non sembrano esserci dubbi è che **la norma sul contraddittorio preventivo obbligatorio si applica esclusivamente agli atti aventi ad oggetto una pretesa impositiva autonomamente impugnabile** davanti agli organi della giurisdizione tributaria di cui agli artt.2 e 19 del D.lgs.n°546/1992. Non resta che attendere chiarimenti da parte del MEF che possano **fare luce sulla effettiva operatività dell’istituto deflattivo** così come previsto dal più volte richiamato art. 6 bis della L.n°212/2000 nella sua nuova versione, non potendo prescindere da quella che è la *ratio* principale che ha portato il legislatore alla previsione normativa del contraddittorio preventivo obbligatorio, vale a dire, evitare il più possibile, in una chiara ottica di compliance, lo scontro tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

---

*\*A cura del Prof. Avv. Giuseppe Durante, Docente a contratto in diritto Tributario presso la Facoltà di Economia dell’Università LUM “Giuseppe De Gennaro” - Avvocato Tributarista - Partner 24 ORE*

---

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

