

Contraddittorio preventivo: da principio generale a gattopardesco arlecchino

Giorgio INFRANCA *

Pietro SEMERARO **

L'epopea del contraddittorio preventivo nell'ordinamento tributario italiano sembra non conoscere pace. Infatti, i condivisibili principi contenuti nella Legge Delega per la riforma fiscale (L. 111/2023), secondo cui il contraddittorio doveva assumere (finalmente) la funzione di principio generale omogeneamente applicabile, sono stati nei fatti accantonati dal legislatore delegato che, in un effluvio di normative (primarie e secondarie), ha sostanzialmente tradito le indicazioni della Delega fiscale, dando prova di considerare il contraddittorio preventivo, più che una misura di civiltà giuridica e buona amministrazione, come un ostacolo all'azione di accertamento.

1

Introduzione

Ormai si può affermare con rassegnata certezza: il contraddittorio preventivo generalizzato e omogeneo, come delineato nella Legge Delega, non c'è e non ci sarà.

Come purtroppo a volte accade nel diritto tributario italiano, infatti, i buoni principi sono stati traditi al momento della declinazione concreta degli stessi, sotto il peso (con ogni probabilità) delle esigenze di *realpolitik* di un'Amministrazione finanziaria che non ritiene (forse) percorribile una generalizzata interlocuzione preventiva con i contribuenti, in quanto incompatibile con le tempistiche delle procedure di accertamento.

L'effetto di questi plurimi rimaneggiamenti è stato quello di produrre un modello di contraddittorio frammentario, complesso,

iper-burocratizzato, una sorta di "arlecchino", mutevole e mutante, con l'effetto di non aver sostanzialmente cambiato la situazione rispetto a quella *ante* riforma, nella solita gattopardesca giravolta nella quale tutto cambia affinché nulla cambi.

2

La Legge Delega e l'ultimo monito della Corte Costituzionale

La Legge Delega per la riforma fiscale (L. 111/2023) annoverava sicuramente fra le novità di maggior rilievo l'attenzione verso il principio del contraddittorio preventivo, nell'intento di superare le ormai ataviche incertezze interpretative frutto di plurimi arresti giurisprudenziali e di parziali interventi normativi¹. La principale asimmetria riguardava la diffe-

* *Avvocato Tributarista Cassazionista, partner di Taxlit | Avvocati Tributaristi*

** *Avvocato Tributarista, partner di Taxlit | Avvocati Tributaristi*

1 Cfr. Infranca G., Semeraro P. "Il contraddittorio endo-procedimentale generalizzato: un nuovo paradigma verso il giusto procedimento tributario", in *questa Rivista*, 5, 2023 e Ild. "Operativo solo dal 30 aprile 2024 il nuovo contraddittorio preventivo", *ivi*, 2, 2024.

renza fra i tributi armonizzati (IVA *in primis*) e quelli non armonizzati, posto che per costante giurisprudenza della Cassazione l'obbligo di contraddittorio esisterebbe solo per i primi². Accanto a tale prima asimmetria se ne poneva, poi, una seconda riguardante le modalità di svolgimento della verifica; difatti, la verifica in loco prevedeva la consegna del PVC con facoltà di formulare osservazioni ai sensi dell'art. 12 comma 7 della L. 212/2000, mentre la verifica a tavolino no. A quest'ultima questione aveva tentato di porre rimedio il legislatore con l'introduzione, a far data dal 1° luglio 2020, dell'art. 5-ter del DLgs. 218/97, con diversi limiti e criticità³.

Per superare tutto ciò, la Legge Delega ha previsto una clausola generale di contraddittorio preventivo, tutelata a pena di nullità (art. 4 comma 1 lett. f) della L. 111/2023), declinando tale clausola in un modello di contraddittorio:

- **generalizzato**, ovvero relativo a tutti i tributi e a tutti i procedimenti, con la sola esclusione dei "controlli automatici" e degli accertamenti a carattere "sostanzialmente automatizzato",
- **omogeneo**, ovvero con modalità uniformi che prescindono dal tipo verifica effettuata (in loco o a tavolino) e dalla natura del tributo;
- **partecipato**, ovvero con la previsione di un termine a favore del contribuente non inferiore a 60 giorni per la formulazione di osservazioni,

– da rispettare a pena di "nullità", presidiato da obbligo di **motivazione rafforzata** in capo agli uffici e senza **prova di resistenza**⁴. Il chiaro *input* del legislatore delegante ha fatto il paio con l'altrettanto chiaro monito della Corte Costituzionale (sentenza n. 47/2023⁵), con cui la Consulta ha invitato il legislatore a procedere senza indugio con una regolamentazione chiara e omogenea in tema di contraddittorio preventivo, a prescindere dalla modalità di svolgimento del controllo fiscale⁶.

3

L'art. 6-bis della L. 212/2000 introdotto dal DLgs. 219/2023

Le indicazioni della delega sono state accolte e inserite, a far data dal 18 gennaio 2024, fra i principi dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) nel nuovo art. 6-bis, il quale al primo comma dispone che "*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo*". Per gli atti soggetti a contraddittorio, il successivo terzo comma dispone che l'Amministrazione comunichi al contribuente uno **schema d'atto**, nei cui riguardi il contribuente può formulare le proprie controdeduzioni entro 60 giorni dalla

2 Cass. SS.UU. 9.12.2015 n. 24823, in *Sistema Integrato Eutekne*. L'omissione causa la nullità dell'atto solo se sia dimostrato che se il contraddittorio fosse stato instaurato, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso (c.d. prova di resistenza, Corte di Giustizia 3.7.2014 cause C-129/13 e C-130/13, *ivi*). Il contenuto della c.d. prova di resistenza potrà essere oggetto di una pronuncia a Sezioni Unite (Cass. 22.3.2024 n. 7829, *ivi*). Cfr. Cissello A., voce "Contraddittorio", in *Guide Eutekne*.

3 *Ex multis*, si rimanda a Melis G. "Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il giusto procedimento tributario", *il fisco*, 14, 2023, che ha lamentato la circostanza che tale forma di contraddittorio è quantomai *sui generis* potendo essere attivato solo dopo la formazione della pretesa tributaria e non nell'ambito della sua genesi.

4 Cfr. Infranca G., Semeraro P. "Il contraddittorio endo-procedimentale generalizzato: un nuovo paradigma verso il giusto procedimento tributario" cit.

5 Corte Cost. 21.3.2023 n. 47, in *Sistema Integrato Eutekne* con nota di Boano A. "La Consulta invita il legislatore a introdurre il contraddittorio generalizzato", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.3.2023.

6 Corte Cost. n. 47/2023: "*Tenuto conto della pluralità di soluzioni possibili in ordine all'individuazione dei meccanismi con cui assicurare la formazione partecipata dell'atto impositivo, che ne modulino ampiezza, tempi e forme in relazione alle specifiche peculiarità dei vari procedimenti impositivi, questa Corte ritiene necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata. Un intervento, peraltro, che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente*".

notifica⁷. Infine, il comma 4 prevede che l'atto impositivo adottato a seguito del contraddittorio debba essere specificamente motivato con riguardo alle controdeduzioni del contribuente, al fine di adempiere all'obbligo di motivazione rafforzata previsto dalla legge delega. Infine, il comma 2 dell'art. 6-*bis* prevede che il contraddittorio non si applichi "per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze", oltre che per i casi di "motivato pericolo per la riscossione".

Sulle specifiche fattispecie di esclusione del contraddittorio previste dal decreto ministeriale, ci si soffermerà di seguito.

4

Le modifiche al DLgs. 218/97 in tema di accertamento con adesione apportate dal DLgs. 13/2024

Se la cornice del principio ha trovato spazio a livello di Statuto dei diritti del contribuente, l'effettiva applicabilità dello stesso è stata invece declinata all'interno del DLgs. 218/97. Tali modifiche sono state recate da un diverso decreto delegato, il DLgs. 13/2024, entrato in vigore il 30 aprile 2024.

Come già rilevato su queste pagine⁸, tale tendenza era stata già inaugurata dall'art. 5-*ter* del DLgs. 218/97, contestualmente abrogato a partire dal 30 aprile 2024.

L'impostazione dell'art. 5-*ter*, criticata proprio in quanto prevedeva l'espletamento del contraddittorio nella fase dell'adesione, ovvero in un momento in cui la pretesa impositiva risulta, nei fatti, già formata, ha trovato, se possibile, un rafforzamento ad esito della riforma. Infatti, l'art. 1 comma 2-*bis* del DLgs. 218/97, *post* novella, prevede che lo schema d'atto, notificato al contribuente al fine di adempiere all'obbligo previsto dall'art. 6-*bis*, contiene oltre all'invito a formulare osservazioni, anche quello a presentare istanza di accertamento con adesione, in alternativa alle osservazioni⁹⁻¹⁰.

In ogni caso, precisa l'art. 6 comma 2-*ter* del DLgs. 218/97, se il contribuente presenta le osservazioni difensive (e non, quindi, istanza di adesione), resta sempre ferma la possibilità per ufficio e contribuente, ad esito delle osservazioni, di dare corso, di comune accordo, alla procedura di accertamento con adesione.

La normativa introdotta dal DLgs. 13/2024, dunque, **conferisce allo schema d'atto una funzione "ibrida"¹¹, funzionale non solo (e non tanto) a consentire l'esercizio del confronto preventivo fra contribuente e ufficio, quanto a dare l'avvio alla fase dell'adesione.** La disciplina è poi completata dal nuovo comma 2-*quater* dell'art. 6, secondo cui il contribuente che abbia già formulato istanza di adesione dopo lo schema d'atto non può più formularla dopo la notifica dell'avviso di accertamento; viceversa, se il contribuente ha presentato osservazioni, può presentare per la prima volta istanza di adesione dopo la notifica dell'accertamento (art. 6 comma 2-*bis*, ultimo periodo¹²).

7 Entro lo stesso termine il contribuente può chiedere l'accesso agli atti del fascicolo del procedimento tributario, estrarne copia. Lo stesso co. 3, poi, dispone che se la scadenza del termine di 60 giorni è successiva a quella ordinaria di decadenza per l'adozione dell'atto impositivo, ovvero se fra scadenza del termine di 60 giorni e quello di decadenza decorrono meno di 120 giorni, il termine di decadenza è prorogato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

8 Cfr. Infranca G., Semeraro P. "Operativo solo dal 30 aprile 2024 il nuovo contraddittorio preventivo" cit.

9 È appena il caso di osservare che l'art. 6-*bis* della L. 212/2000, definisce la risposta del contribuente allo schema d'atto come "controdeduzioni", mentre il DLgs. 218/97 parla di "osservazioni", a dimostrazione di una certa distanza fra la "mano" che ha vergato l'art. 6-*bis* dello Statuto e quella che ha invece modificato il DLgs. 218/97.

10 Ai sensi del successivo co. 2-*bis* dell'art. 6, l'eventuale istanza di accertamento con adesione deve essere presentata entro 30 giorni dalla notifica dello schema d'atto.

11 Cfr. Infranca G., Semeraro P. "Operativo solo dal 30 aprile 2024 il nuovo contraddittorio preventivo" cit.

12 In questo caso, l'istanza deve essere presentata entro 15 giorni dalla notifica del ricorso e la sospensione del termine per il ricorso è limitata a 30 giorni, in luogo dei canonici 90.

Tuttavia, in questo caso, ai sensi del successivo art. 7 comma 1-*quater* del DLgs. 218/97, l'ufficio "ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente". Insomma, come già rilevato¹³, sembra potersi dire che le modifiche apportate dal DLgs. 13/2024 denotino tutta la chiara volontà di utilizzare il confronto con il contribuente più che come strumento fondamentale per la corretta individuazione della pretesa impositiva in ossequio ai principi di buona amministrazione, come un mezzo per addivenire ad una più rapida definizione della procedura di accertamento, con annessa quantificazione delle maggiori imposte dovute (oltre accessori) e pronta riscossione da parte del Fisco.

In altri termini, se la funzione del contraddittorio preventivo delineata dalla Legge Delega e dall'art. 6-*bis* della L. 212/2000 sarebbe quella di riconoscere *per tabulas* (finalmente) il diritto del contribuente ad essere ascoltato prima della formazione della pretesa impositiva dall'ufficio, le modifiche introdotte dal successivo DLgs. 13/2024, declinando il contraddittorio in chiave "utilitaristica" (principalmente per il Fisco), hanno rappresentato una prima "picconata" alla volontà espressa del legislatore delegante; prima, ma purtroppo non ultima.

5

L'entrata in vigore delle nuove norme in tema di contraddittorio preventivo

La tendenza a trasformare il principio generale del contraddittorio da diritto partecipativo fondamentale del contribuente ad adempimento di natura burocratico-amministrativa, emerge

con evidenza anche alla luce della disciplina introdotta *ad hoc* per definire le tempistiche di entrata in vigore delle norme. Come accennato, infatti, l'art. 6-*bis* della L. 212/2000 è formalmente entrato in vigore il 18 gennaio, mentre le modifiche al DLgs. 218/97 sono entrate in vigore lo scorso 30 aprile. Si è quindi venuta a creare **incertezza in ordine alla derogabilità (o meno) del principio generale di cui all'art. 6-*bis*, nel periodo interinale fra gennaio e aprile**¹⁴.

A fronte di tali incertezze è dapprima intervenuto il Ministero delle Finanze con un atto di indirizzo¹⁵ in data 29 febbraio 2024. Mediante tale atto il Ministero ha sostanzialmente congelato l'efficacia dell'art. 6-*bis* della L. 212/2000, legandola (o meglio, subordinandola) all'effettiva entrata in vigore delle modifiche al DLgs. 218/97. Da ultimo, è intervenuto nuovamente il legislatore che, con l'art. 7 comma 1 del DL 39/2024, ha disposto che l'art. 6-*bis* della L. 212/2000 non si applica "agli atti emessi prima del 30 aprile e a quelli preceduti da un invito ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, emesso prima della medesima data". Insomma, ancora una volta, in una sorta di "capirola" ermeneutica, il legislatore ha dato maggior risalto alle norme procedurali rispetto al principio generale, denotando un'evidente ritrosia a fornire al principio appena inserito nello Statuto, quella valenza universale e pregnante che la Legge Delega chiedeva di riconoscere.

6

Le esclusioni dal diritto al contraddittorio preventivo: il DM 24.4.2024

Dove, tuttavia, la maschera è definitivamente caduta, dimostrando che il legislatore (almeno

13 Cfr. Infranca G., Semeraro P. "Operativo solo dal 30 aprile 2024 il nuovo contraddittorio preventivo" cit.

14 Cfr. Augello D. "Contraddittorio obbligatorio anche se coesiste con l'invito all'adesione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.2.2024. L'Autore, propendendo per la tesi della inderogabilità dell'art. 6-*bis* della L. 212/2000, si è interrogato sugli effetti della scelta degli uffici di adempiere all'obbligo di contraddittorio tramite schema d'atto ex art. 6-*bis* della L. 212/2000, ovvero tramite invito a comparire ex art. 5-*ter* del DLgs. 218/97.

15 Emanato ai sensi dell'art. 10-*septies* della L. 212/2000.

quello post DLgs. 219/2023) intende, in realtà, il contraddittorio come un **mero adempimento burocratico** e non come un fondamentale diritto del cittadino-contribuente – quasi che il suo rispetto rischi di diventare incompatibile con le esigenze di contrasto all'evasione¹⁶ – è nella disciplina delle esclusioni dal contraddittorio. Come sopra accennato, l'art. 6-bis comma 2 della L. 212/2000 ha previsto, in generale, che *"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 Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"*.

La norma primaria è stata completata dal DM del MEF del 24.4.2024 che ha identificato meglio le esclusioni in questione.

ATTI AUTOMATIZZATI E SOSTANZIALMENTE AUTOMATIZZATI

L'art. 2 del DM individua gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati, quali atti derivanti da *"violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione"* e dunque:

- a) Ruoli e cartelle di pagamento;
- b) Accertamenti parziali, *"predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati"*;
- c) Atti di intimazione autonomi¹⁷ ovvero emessi per decadenza dalla rateazione;
- d) Atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento (e irrogazione delle sanzioni) relativi a tasse automobilistiche¹⁸, tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature per il servizio radiomobile pubblico, nonché l'imposta para-

metrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli¹⁹;

- e) Accertamenti catastali;
- f) Avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (ad esempio, beneficio "prima casa");
- g) Avvisi di liquidazione per recupero delle imposte d'atto a seguito di rettifica ai sensi dell'art. 12 del DL 70/88, convertito, con modificazioni, dalla L. 154/88;
- h) 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;
- i) Avvisi per indebita compensazione o per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme dovute in base al DLgs. 504/95 (Testo Unico Accise).

Restano pertanto esclusi dal contraddittorio, tutti gli accertamenti scaturenti, ad esempio, da redditi non dichiarati soggetti a ritenuta d'acconto, da redditi di partecipazione non dichiarati, da redditi da locazione non dichiarati in assenza di comunicazione di cessazione della locazione²⁰. Per quanto concerne, invece, gli **accertamenti parziali**, l'esclusione dal contraddittorio è limitata a quelli che derivano da meri incroci di dati, ovvero gli accertamenti parziali originariamente intesi, prima delle varie aperture interpretative e normative²¹ che hanno trasformato l'accertamento parziale in una modalità accertativa riguardante la generalità delle metodologie

16 Cfr. Basilavecchia M. "Contraddittorio preventivo: il gioco dell'oca, per un principio indigesto", *Quotidiano IPSOA*, 13.7.2024.

17 Di cui all'art. 29 del DL 78/2010.

18 E relative addizionali erariali di cui all'art. 23 co. 21 del DL 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011.

19 Di cui all'art. 1 co. 1042 - 1047 della L. 145/2018.

20 Cfr. Cissello A. "Accertamenti parziali esclusi dal contraddittorio solo se derivano dall'incrocio di dati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.4.2024.

21 Sfociate nella modifica dell'art. 41-bis co. 1 del DPR 600/73 e l'inclusione fra i fattori di innesto di un accertamento parziale anche i dati acquisiti in altre verifiche, accessi e ispezioni.

di accertamento²². Appare quindi condivisibile la scelta di limitare l'esclusione dal contraddittorio ai soli casi "originari" di rettifiche derivanti dall'incrocio di dati²³.

ATTI DI PRONTA LIQUIDAZIONE

L'art. 3 definisce gli **atti di pronta liquidazione** come "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". Rientrano in tale novero:

- a) le comunicazioni di irregolarità ex art. 36-*bis* del DPR 600/73²⁴;
- b) le comunicazioni di irregolarità ex artt. 54-*bis*, 54-*ter* e 54-*quater* del DPR 633/72;
- c) gli avvisi di liquidazione dell'imposta e di irrogazione delle sanzioni per insufficiente, tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti, relativi a imposta di registro, ipotecaria e catastale, imposta su successioni e donazioni, imposta sulle assicurazioni, imposta sostitutiva sui finanziamenti, imposta di bollo e tributi speciali di cui alla tabella A, allegata al DL 533/54.

Come ben evidenziato²⁵, l'esclusione dal contraddittorio degli avvisi di liquidazione per l'imposta di registro non pare condivisibile, posto che fattispecie come quelle della prima casa o della piccola proprietà contadina necessitano di un adeguato confronto preventivo, al pari quanto avviene per l'omessa registrazione di atti, fattispecie che – almeno in astratto – potrebbe ricomprendere anche

la riqualificazione degli atti ex art. 20 DPR 131/86, a riprova del fatto che il legislatore continua a considerare tali atti come atti di categoria inferiore.

ATTI DI CONTROLLO FORMALE DELLE DICHIARAZIONI

L'art. 4 del DM, infine, esclude dall'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 6-*bis* della L. 212/2000, le comunicazioni di irregolarità da controlli formali ex art. 36-*ter* del DPR 600/73²⁶.

7

Le ulteriori esclusioni previste dall'art. 7-*bis* del DL 39/2024

Il mutato atteggiamento del legislatore verso il contraddittorio preventivo, trasformato da diritto fondamentale del cittadino-contribuente ad adempimento burocratico da sacrificare sull'altare dell'efficienza dell'azione amministrativa, ha raggiunto la sua più diretta dimostrazione nell'art. 7-*bis* del DL 39/2024.

Tale norma, definita di "interpretazione autentica", dispone al primo comma, che "Il comma 1 dell'articolo 6-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente

22 Cfr. Ferranti G. "Il nuovo obbligo di contraddittorio: i tributi e gli atti interessati", *il fisco*, 2024, p. 1843.

23 *Ibidem*.

24 Anche relativamente alla liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata, di cui all'art. 1 co. 412 della L. 311/2004.

25 Cfr. Cissello A. "Accertamenti parziali esclusi dal contraddittorio solo se derivano dall'incrocio di dati" cit., ripreso anche da Ferranti G. "Il nuovo obbligo di contraddittorio: i tributi e gli atti interessati" cit.

26 Si ricorda che resta però fermo che, ex art. 6 co. 5 della L. 212/2000: "Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono annullabili (3) i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma".

né agli atti di recupero conseguenti al riconoscimento di crediti di imposta inesistenti".

La logica dell'inserimento del primo periodo del comma 1 dell'art. 7-bis del DL 39/2024 sembra porsi in linea di coerenza con quanto affermato nella Relazione illustrativa al DL 39/2024, allorché è stato chiarito che l'art. 6-bis, in realtà, non gode di una valenza assoluta, ma che esso va ad affiancarsi ad altre forme di contraddittorio già previste nel sistema. E dunque, se l'art. 6-bis, almeno secondo la Relazione al DL 39/2024, **non reca la disciplina "generale" del contraddittorio**, ma solo un'altra modalità di applicazione dello stesso, ben si comprende perché si sia voluto chiarire che **tale norma non si applica quando un'altra specifica forma di contraddittorio è già prevista dal sistema**.

E così, restano esclusi dalle coperture dell'art. 6-bis, ad esempio, gli atti di contestazione di sole sanzioni, ove il contribuente può presentare le proprie deduzioni difensive, gli accertamenti in tema di abuso del diritto ex art. 10-bis della L. 212/2000 e di redditometro ex art. 38 del DPR 600/73. Ma ancora, il contraddittorio ex art. 6-bis resta escluso per gli accertamenti in materia di ritenute effettuate in applicazione della direttiva Madre-figlia (art. 27-bis del DPR 600/73), o per gli atti in materia di disallineamento fra ibridi (art. 11 del DLgs. 142/2018) o, ancora, in caso di accertamento su società CFC (art. 167 comma 11 del TUIR).

Ciò posto, sebbene tale norma interpretativa lasci certamente interdetti, occorre però dire che quantomeno non produce un particolare *vulnus* di tutela in capo ai contribuenti; difatti, quand'anche non sia invocabile il contraddittorio "da Statuto", in tutte le fattispecie sopra citate, il diritto ad una qualche forma di interlocuzione preventiva viene comunque fatto salvo²⁷.

Ben più problematico, è invece il secondo periodo del primo comma dell'art. 7-bis e il secondo comma del medesimo articolo, ai sensi del quale *"Il comma 2 dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore"*. Anzitutto, dal punto di vista dogmatico, come prontamente segnalato dalla migliore Dottrina²⁸, tali disposizioni **non hanno alcun portato "interpretativo", avendo natura palesemente innovativa, introducendo un'ulteriore esclusione** (per i dinieghi di rimborso e per gli atti di recupero dei crediti inesistenti) non desumibile né dall'art. 6-bis comma 2 della L. 212/2000, né, per quanto occorrer possa, dal DM 24.4.2024. Ma quanto lascia davvero basiti è l'esclusione degli atti di recupero dal contraddittorio, limitata peraltro ai soli atti per recupero di crediti inesistenti. Tali atti di recupero, infatti, sono palesemente atti impositivi autonomamente impugnabili²⁹ che nulla hanno a che vedere con gli atti automatici o di liquidazione automatica; basti pensare a tutti gli atti di recupero dei crediti R&S, qualificati come inesistenti dall'Agenzia delle Entrate a seguito di disamine (anche approfondite) della documentazione tecnica afferente i progetti svolti dalle società, e dunque a seguito di vere e proprie verifiche sostanziali. Senza considerare, poi, che la nozione di credito non spettante e inesistente è stata appena modificata dal legislatore, inserendo nell'art. 1 del DLgs. 74/2000 le lett. g-*quater* e g-*quinqüies*), definizioni valedoli anche ai fini tributari³⁰. Ebbene, nella definizione³¹ di credito "non spettante" rientrano (anche) i crediti

27 Al netto delle peculiarità di ciascuna forma di "contraddittorio".

28 Cfr. Giovanardi A. "Quel pasticciaccio brutto del contraddittorio preventivo", *Quotidiano IPSOA*, 25.5.2024.

29 Peraltro, la natura di atto impositivo sostanziale è stata di recente ulteriormente confermata (e rafforzata) dall'art. 1 co. 1 del DLgs. 218/97 (come modificato dal DLgs. 13/2024) che ha ammesso alla procedura di adesione gli atti di recupero.

30 In virtù del richiamo operato dall'art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97, anch'esso recentemente modificato.

31 Sull'entrata in vigore della definizione ai fini fiscali si rimanda a Infranca G., Semeraro P. "Entrata in vigore «sdoppiata» per i crediti inesistenti e non spettanti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 27.5.2024.

fruiti in violazione delle modalità di utilizzo o in misura superiore a quella spettante, ovvero fattispecie che – a tutto concedere – potrebbero essere più facilmente oggetto di recuperi "automatici" rispetto ai crediti inesistenti³². Pertanto, se l'esclusione degli atti di recupero di crediti inesistenti dal contraddittorio non può sicuramente giustificarsi, neppure in via estremamente fantasiosa, in quanto atti "automatici", non resta che pensare che essa sia stata dettata da mere esigenze di opportunità, legate all'incapacità per l'Amministrazione finanziaria di gestire un numero elevato di atti relativi, spesso, anche ad episodi di frode (si pensi ai *bonus edilizi*)³³.

Anche qui la scelta del legislatore pare a dir poco criticabile. Infatti, se l'intento di tali disposizioni fosse quello di colpire più velocemente le fattispecie più gravi, anche fraudolente, in cui il recupero necessita di essere rapido, sarebbe stato sufficiente per l'Amministrazione invocare l'esimente prevista a livello generale dall'art. 6-bis comma 2 della L. 212/2000 nei "*casi motivati di fondato pericolo per la riscossione*". Tale ipotesi, già contemplata dal precedente art. 12 comma 7 della L. 212/2000, è stata infatti interpretata dalla stessa Agenzia delle Entrate (circ. 17/2020), come invocabile nelle ipotesi di reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per i reati tributari, ovvero, secondo la Cassazione, a tutti quei casi di gravissime infedeltà legate a episodi fraudolenti, o a gravi stati di insolvenza generati da infedeltà fiscale³⁴.

La disposizione (pseudo) "interpretativa", dunque, prima ancora che superflua, è del tutto dannosa per l'equilibrio del sistema, in quanto priva – ingiustificatamente – una gran lunga serie di contribuenti di un diritto fondamentale,

qual è il contraddittorio. Il tutto, peraltro, in un settore – quello del recupero dei crediti di imposta "inesistenti" – dove la pratica professionale, proprio in questi mesi, sta dimostrando l'importanza del confronto fra Amministrazione e contribuenti; un caso su tutti è quello dei crediti R&S, dove l'interlocuzione, preordinata a potenziali riversamenti, si sta dimostrando particolarmente efficace.

8

Conclusioni

In conclusione, la vicenda del contraddittorio preventivo lascia davvero un forte senso di amarezza. Una riforma attesa da anni dagli operatori che si annunciava "di sistema", partita con tutti i migliori propositi, frutto di una legge delega finalmente di ampio respiro, si è trasformata in una giravolta farsesca, in cui le esigenze di generalità e omogeneità del contraddittorio sono del tutto sparite, a favore di un modello di contraddittorio reso dal legislatore delegato frammentario e possibilmente più complesso di prima, frutto di spinta burocratica dal sapore gattopardesco. Non resta che auspicare allora un ulteriore intervento del legislatore che, esercitando la facoltà di decretazione collettiva prevista dalla Legge Delega, conduca, per dirlo con la miglior Dottrina, a "*un complessivo ripensamento della materia, al fine di tornare, senza timori e ipocrisie, all'originario disegno del legislatore delegante indirizzato ad assicurare la più ampia applicazione della partecipazione del contribuente*"³⁵. Obiettivo che, purtroppo, sembra più lontano che mai.

32 Definiti come i crediti per cui mancano i presupposti soggettivi o oggettivi, o frutto di rappresentazioni fraudolente, per la cui valutazione, dunque, servono vere e proprie verifiche.

33 In questo senso, Ferranti G. "Interpretazione autentica per individuare gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo", *il fisco*, 2024, p. 2135.

34 Per una rassegna delle fattispecie in cui la Cassazione ha riconosciuto la sussistenza del fondato pericolo per la riscossione, si rimanda a Ferranti G. "Il nuovo obbligo di contraddittorio: i tributi e gli atti interessati" cit.

35 Basilavecchia M. cit.