

## ISTITUTI DEFLATTIVI

## ***Contraddittorio preventivo: uffici in slalom tra i casi di “non certa” esclusione***

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

### **Delega fiscale: il decreto sulla riforma della riscossione**

Scopri di più

Il **nuovo contraddittorio preventivo**, come delineato dall'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#) (Statuto del contribuente) e dal decreto MEF 24.4.2024 (che ne circoscrive l'ambito di applicazione in senso negativo, individuando gli atti che ne sono esclusi), **presenta più di una peculiarità** su cui è bene soffermarsi, potendosi aprire **inattesi margini di manovra** ai contribuenti che intendano contestare le pretese fiscali.

Nella logica della Riforma, il contraddittorio preventivo è consegnato non come un dovere a carico del contribuente, ma come un **diritto a suo favore particolarmente “forte” ed “esteso”**:

- **“forte” perché presidiato**, in caso di sua violazione, dalla **sanzione dell'annullabilità dell'atto** ex [articolo 6-bis comma 1, L. 212/2000](#) (che coincide con la violazione di legge sul procedimento, come codificato dall'[articolo 7-bis, comma 1, L. 212/2000](#));
- **“esteso” perché volto all'applicazione generalizzata** a “tutti gli atti autonomamente impugnabili”, come disposto dal comma 1, dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), salve le sole eccezioni a cui rinvia il comma 2.

In questo quadro e a proposito di tali eccezioni, **logica giuridica richiederebbe che**, a bilanciamento di tale diritto “forte” ed “esteso”, **l'elenco degli atti esclusi dalla sua applicazione sia tassativo** e risulti da una norma di legge primaria, di pari forza di quella istitutiva del diritto. Nel caso in esame, invece, la compressione del perimetro di tutela del contribuente **è stata realizzata mediante un decreto dell'esecutivo**: un **atto normativo di rango secondario**, la cui tecnica redazionale lascia perplessi, per i seguenti motivi. **Il D.M. del MEF**, pur aspirando a definire una **lista tassativa di atti esclusi dal contraddittorio** (come si evince dal ripetuto uso dell'espressione “conseguentemente sono esclusi dall'obbligo del contraddittorio”), nondimeno, negli incipit di ognuno dei suoi articoli 2, 3 e 4, **detta definizioni di carattere generale delle tre categorie degli atti** automatizzati e sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale, **esclusi dal contraddittorio**: definizioni che valgono tout court, a prescindere dalle elencazioni che seguono. Pertanto, stando a tali chiarimenti, per esempio, **l'articolo 2, D.M. 24.4.2024, definisce atto**

**automatizzato** (o sostanzialmente automatizzato) ogni atto impositivo riguardante violazioni intercettate esclusivamente mediante **l'incrocio dei dati già a disposizione delle banche dati** dell'amministrazione finanziaria; così come l'articolo 3, D.M. 24.4.2024, **definisce atto di pronta liquidazione ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria** a seguito di controlli svolti sulla scorta dell'incrocio dei dati dichiarati dal contribuente e di quelli a disposizione del Fisco. Se quanto precede è vero, ciò comporterà, allora, che **qualunque degli atti successivamente listati**, a prescindere dal nomen formale utilizzato, **possa pur sempre ricadere nell'ambito di applicazione nel contraddittorio preventivo**, laddove il **suo contenuto richiami ulteriori elementi non direttamente derivanti**, per esempio, da **un mero incrocio di dati** come previsto dagli articoli 2 o 3: con la conseguenza che, un siffatto provvedimento impositivo, **dovrà dirsi immediatamente annullabile in quanto non preceduto dall'invito al contraddittorio preventivo** mediante comunicazione di schema d'atto, ai sensi dell'[articolo 6-bis, comma 1, L. 212/2000](#). Tale conclusione, fortemente negativa per gli uffici, varrà dunque, nel caso, per esempio, degli atti automatizzati, **non solo per gli avvisi di accertamento parziali** e gli atti di recupero crediti ex [articoli 41-bis e 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), nonché **per gli avvisi di accertamento parziali** ex [articolo 54, comma 5, D.P.R. 633/1972](#) (che la lettera b) dell'articolo 2 del decreto **espressamente esclude dal contraddittorio** proprio alla condizione che figurino predisposti solo sulla scorta di un mero incrocio di dati); ma si **estenderà anche agli avvisi liquidazione** di cui alla successiva lettera f) dell'articolo 2, D.M. 24.4.2024, ossia a quegli atti di recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute per la decadenza dalle agevolazioni, per esempio "prima casa" o PPC. Appare, dunque, **evidente il rischio a cui ora gli uffici sono esposti**, laddove **ritengano di corroborare i loro avvisi di accertamento parziali**, i loro atti di recupero crediti, i loro avvisi di liquidazione, di elementi motivazionali ulteriori di tipo valutativo, rispetto al semplice richiamo dei dati desunti dalle banche dati consultate o dalle dichiarazioni dei contribuenti: atteso che **da ciò deriva direttamente l'obbligo di attivare il contraddittorio**, a pena di annullabilità. Per non dire poi, restando in tema di decadenza dalle agevolazioni, della **casistica della ripresa dell'Iva al 22%** per venire meno dell'agevolazione "prima casa": dovendosi qui **rispettare il contraddittorio preventivo** per espressa previsione normativa, **essendo esentate dalle fatiche del contraddittorio le sole riprese delle imposte di registro e ipocatastali**. L'obbligo di contraddittorio, in tale ipotesi, per vero, **sussisteva già nell'impostazione precedente**, nella vigenza dell'invito di cui all'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#): con la sostanziale differenza, però, che ora **la sua violazione potrà direttamente condurre all'annullabilità della pretesa**, senza più necessità per il contribuente di dover fornire, a mezzo di "prova di resistenza", la dimostrazione che **l'omesso confronto con l'ufficio gli abbia impedito la possibilità di rappresentare ragioni idonee a contrastare l'imposizione**.