

ACCERTAMENTO

Contraddittorio preventivo e atti di recupero del superbonus 110%

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

La **riforma fiscale** (vedi, l'[articolo 1, comma 1, lett. e\), D.Lgs. 219/2023](#)), apportando rilevanti modifiche allo **Statuto dei diritti del contribuente** (L. 212/2000), ha introdotto in modo espresso, per la prima volta nel nostro ordinamento, una forma di **contraddittorio preventivo**, a far data **dallo scorso 18.1.2024**.

In particolare, tale previsione è contenuta nell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), la quale stabilisce che, **a pena di annullabilità dell'atto**, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, uno **schema di atto**. Nei **successivi 60 giorni** il contribuente ha la possibilità di presentare eventuali **deduzioni difensive**, ovvero di accedere e di estrarre **copia degli atti del fascicolo**.

In via generale, si tratta di un contraddittorio che è relativo a **tutti gli atti autonomamente impugnabili** innanzi agli organi della **giurisdizione tributaria**, nonché applicabile indistintamente a **tutte le tipologie di tributi** (armonizzati e non armonizzati), così come a **qualsiasi tipologia di verifica fiscale** (*in loco* o a tavolino).

Sotto il profilo oggettivo, è opportuno rilevare che l'[articolo 6-bis, comma 2, L. 212/2000](#), dispone 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”**.

Nelle more dell'emanazione di tale decreto ministeriale, è altresì intervenuto il **D.Lgs. 13/2024**, il quale, introducendo il **comma 2-bis, all'articolo 1, D.Lgs. 218/1997** (quindi, nell'ambito del procedimento di adesione) ha stabilito che lo **schema di atto**, comunicato al contribuente ai fini del **contraddittorio preventivo** di cui al citato **articolo 6-bis**, è previsto **solo per gli atti emessi a partire dal 30.4.2024**.

Con **atto di indirizzo** dello scorso **29.2.2024**, il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiarito che: *“una lettura interpretativa d'ordine sistematico delle recenti novità normative che si*

*sono susseguite porta a far ritenere che **fino al momento dell'emanazione del decreto ministeriale di elencazione delle fattispecie nelle quali il diritto al contraddittorio è assolutamente escluso e, in ogni caso, fino alla predetta data del 30 aprile 2024 nulla sia mutato in ordine alle modalità procedurali di contraddittorio**, occorrenti per far legittimamente valere la pretesa tributaria, tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente.*"

Dunque, si è giunti alla conclusione che le nuove disposizioni sul **contraddittorio preventivo** trovino applicazione soltanto a partire dagli **atti emessi dallo scorso 30.4.2024** e che, in linea di principio, è possibile ritenere che per **"tutti" gli atti emessi sino a tale data**, a rigore di norma, il contraddittorio preventivo avrebbe comunque **dovuto svolgersi**.

Ciò detto, occorre rilevare che il **D.Lgs 13/2024**, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi", ha introdotto altresì l'[articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), avente ad oggetto una specifica disciplina degli **atti di recupero dei crediti indebitamente utilizzati**.

Il citato **D.M. 24.4.2024**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30.4.2024, ha precisato che si considera **automatizzato e sostanzialmente automatizzato** ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente **violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa**, ovvero (tra gli altri) gli **atti di recupero** di cui all'[articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), predisposti esclusivamente sulla base dell'**incrocio di dati**.

Inoltre, esso afferma l'inesistenza di tale obbligo anche in relazione agli **atti di liquidazione** della dichiarazione nonché di quelli derivanti dal **controllo formale** della dichiarazione.

Dunque, per gli **atti emessi dal 30.04.2024**, tenendo conto dell'elencazione contenuta nel citato **D.M. 24.4.2024**, si ritiene che **gli atti di recupero** concernenti il c.d. **superbonus 110%**, in via generale, dovrebbero essere **esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo**.

Sul punto, tuttavia, appare fondamentale un breve richiamo all'[articolo 13, comma 5, D.Lgs 471/1997](#), che definisce **inesistente**: "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui **inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli** di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cd. **controlli automatizzati**)".

In definitiva, quindi, si ritiene che sarà **rilevante lo strumento operativo** con il quale l'Amministrazione finanziaria procederà alla contestazione delle violazioni, in quanto non tutti gli atti emessi rientreranno nell'ambito dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), tenendo conto che **gli atti automatizzati o parzialmente automatizzati sono esclusi dal contraddittorio preventivo**.