

Roma, 3 maggio 2024

Nota di approfondimento

Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

(Decreto Viceministro del Ministero dell'economia e delle finanze del 24 aprile 2024)

Sommario

1. Premessa	1
2. La decorrenza del contraddittorio preventivo	2
3. Gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo	3
4. La regolamentazione comunale	4

1. Premessa

L'art. 6-*bis*, comma 2, della legge 212/2000, con riferimento all'**ambito di operatività del contraddittorio** preventivo obbligatorio, 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”*.

In data 24 aprile 2024 è stato emanato il decreto in questione, a firma del Viceministro del Ministero dell'economia e delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2024.

Il decreto in questione, come auspicato da IFEL nella **[Nota di approfondimento - Nuovo Statuto dei diritti del contribuente](#)**, del 5 febbraio 2024, non individua gli atti comunali esclusi dal contraddittorio obbligatorio, ma anzi conferma espressamente la necessità che siano gli enti locali a recepire nel proprio ordinamento le disposizioni di cui al citato art. 6-*bis*. Ed infatti, nel preambolo del decreto si richiamano i commi 3-*bis* e 3-*ter* dell'art. 1 della legge n. 212/2000, i quali prevedono che le disposizioni dello Statuto *“valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che **provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie**”* e che le *“regioni e gli enti locali, **nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza**, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-*bis*, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela”*.

Il decreto individua, quindi, esclusivamente gli atti dell'Amministrazione finanziaria che non sono preceduti dal contraddittorio informato ed effettivo, con l'ulteriore precisazione, contenuta nell'art. 1 del medesimo decreto, che restano ferme, in ogni caso, le altre forme di contraddittorio, di interlocuzione preventiva e di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo, previste dall'ordinamento tributario.

2. La decorrenza del contraddittorio preventivo

Si è già osservato¹ che l'art. 3 del d.lgs. 219/2023 prevede l'entrata in vigore entro il quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, e quindi le nuove disposizioni sono applicabili a decorrere dal 18 gennaio 2024, con riferimento agli atti notificati, ovvero spediti, da tale data.

Ciononostante, si sono registrate incertezze circa l'operatività del nuovo istituto, ovvero se questa fosse subordinata all'emanazione del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze previsto dall'art. 6-bis.

La situazione, invero confusa, che si è venuta a creare è stata risolta dall'art. 7 del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, il quale al primo comma dispone che: *“Le disposizioni dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, emesso prima della medesima data”*. Il secondo comma dispone che *“Agli atti di cui al comma 1 si applica la disciplina vigente prima del 30 aprile 2024”*.

La norma crea un raccordo tra le disposizioni recate dalle novità apportate alla legge 212/2000 e quelle relative all'accertamento con adesione recate dal d.lgs 218/1997, come modificate dall'art. 1, del d.lgs. 13/2024, con l'ulteriore precisazione che l'art. 41, comma 2, del citato decreto legislativo 13, dispone che le nuove disposizioni si applicano *“con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024”*.

Pertanto, sulla base di quanto disposto dall'art. 7, comma 1, dl 39/2024 **anche per gli enti locali le disposizioni di cui all'art. 6-bis, legge 212/2000 si applicano agli atti emessi dal 30 aprile 2024.**

Si evidenzia, inoltre, che la norma fa riferimento agli atti “emessi” e non notificati, sicché sono sottratti al contraddittorio preventivo gli atti protocollati entro il 29 aprile 2024, anche se notificati successivamente.

L'art. 7, comma 3, dl 39/2024, prevede che *“Qualora l'Amministrazione finanziaria abbia, prima della data di entrata in vigore del presente decreto della presente disposizione², comunicato al contribuente lo schema d'atto di cui all'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, terzo periodo, del medesimo articolo”*.

Il comma in questione affronta l'incertezza registratasi con riferimento alla data di entrata in vigore del contraddittorio preventivo, e **legittima l'operato**

¹ Visionabile al seguente link [“Nuovo Statuto dei diritti del contribuente - Nota di approfondimento \(fondazioneifel.it\)”](#).

² La ripetizione *“del presente decreto della presente disposizione”* è contenuta nel testo della norma ed ovviamente si tratta di refuso che andrà corretto in sede di conversione in legge.

dell'Amministrazione finanziaria e dei Comuni che hanno fatto riferimento alla data del 18 gennaio 2024, come data di entrata in vigore dell'art. 6-bis, legge 212/2000.

È in proposito auspicabile che il riferimento agli atti della sola “Amministrazione finanziaria”, di cui al comma 3, sia esplicitamente esteso, in fase di conversione del dl 39, anche agli “enti impositori territoriali”, così da evitare qualsiasi interpretazione difforme circa il delicato tema delle proroghe di termini, di seguito affrontato in dettaglio.

La disposizione appare di grande rilevanza anche perché contribuisce a superare alcune incertezze evidenziate da talune pronunce di merito³, circa la permanenza del regime di proroga dei termini decadenziali prevista dall'art. 67, dl 18/2020 a fronte dell'emergenza pandemica⁴. Si stabiliva allora la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza pendenti nel periodo 18 marzo - 31 maggio 2020 (85 giorni), senza alcuna limitazione. Veniva così determinata una proroga che ha interessato tutte le annualità accertabili in tale periodo, non solo quelle in decadenza nel 2020, che nel caso degli atti in scadenza naturale al 31 dicembre 2023 porta il termine prorogato al 25 marzo 2024. Peraltro, sul punto, si registra anche l'intervento dell'Agenzia delle entrate, che conferma tale lettura in una risposta data all'interno dell'iniziativa Telefisco 2022 de Il Sole 24Ore.

La circostanza che l'art. 7, comma 3, dl 39/2024 precisi che “*si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, terzo periodo*”⁵ dell'art. 6-bis, legge 212/2000, assume infatti rilievo solo se vi sono termini in decadenza dal 18 gennaio al 29 marzo 2024. La disposizione, pertanto, conferma che con riferimento agli atti di accertamento relativi ai tributi comunali in decadenza al 25 marzo 2024 (per effetto della sospensione Covid ex art. 67, dl 18/2020), per i quali il Comune abbia attivato il contraddittorio preventivo, l'accertamento andrà notificato entro 120 giorni dalla scadenza del termine, non inferiore a sessanta giorni, concesso al contribuente per formulare le proprie controdeduzioni.

3. Gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Il decreto del Viceministro dell'economia e delle finanze, nello stabilire gli atti dell'Amministrazione finanziaria da considerarsi esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo, conferma l'interpretazione proposta da IFEL nella ricordata nota di lettura e nello schema di “*Regolamento comunale per l'applicazione dello statuto dei diritti del contribuente*”⁶.

³ Invero, la giurisprudenza di merito prevalente conferma l'operatività della proroga anche per le annualità in scadenza (naturale) al 31 dicembre 2023.

⁴ Si veda [“I termini di notifica degli atti di accertamento esecutivi e delle ingiunzioni fiscali alla luce della sospensione del dl “cura Italia”. Nota di approfondimento IFEL \(fondazioneifel.it\)”](#) del 2 novembre 2021 e il comunicato di aggiornamento dell'11 marzo 2024 [“Rettifica sui termini di notifica degli atti di accertamento fiscale in scadenza prorogata nel 2024 \(fondazioneifel.it\)”](#).

⁵ L'art. 6-bis, comma 3, terzo periodo, legge 212/2000, dispone: «*Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio*».

⁶ Visionabile al seguente link [“Schema di regolamento di applicazione del nuovo Statuto dei diritti del contribuente \(fondazioneifel.it\)”](#).

L'art. 2 del decreto precisa, al comma 1 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 Amministrazione*”.

L'art. 3 del decreto precisa, al comma 1, che “*Ai fini del presente decreto, si considera 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*”.

Nella nota di lettura sul nuovo Statuto dei diritti del contribuente del 5 febbraio 2024 sopra richiamata, si è evidenziato che nell'ambito dei tributi comunali è possibile far riferimento alla categoria degli “**atti automatizzati**” e “**di pronta liquidazione**”, ovvero gli atti che liquidano l'imposta dovuta sulla base di comunicazioni precedentemente inviate al contribuente, come gli avvisi bonari Tari, gli atti di mera liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione presentata, gli atti di liquidazione sulla base delle informazioni già note al Comune, per i quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione, come le rendite catastali o il possesso di un immobile risultante dal MUI. Parimenti, si sono ritenuti esclusi gli atti relativi all'iscrizione di ipoteca ed il fermo di beni mobili⁷, in quanto preceduti dalla notifica di atti di accertamento, e quindi da non ricomprendere nel contraddittorio obbligatorio in quanto atti sostanzialmente automatizzati.

Rimane quindi confermata l'elencazione degli atti proposta nell'art. 6, comma 3⁸, del Prototipo di Regolamento del 21 febbraio 2024.

4. La regolamentazione comunale

L'art. 1 della legge 212/2000 prevede un espresso obbligo di adeguamento dell'ordinamento comunale, ma senza individuare una tempistica precisa, diversamente da quanto accaduto per le precedenti modifiche allo Statuto, di norma attribuendo sei mesi.

⁷ Peraltro, espressamente citati nell'art. 2, comma 1, lett. a), del decreto.

⁸ Nel comma si indicavano i seguenti atti esclusi dal contraddittorio:

«3. Ai fini del comma 2 si considerano atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati e di pronta liquidazione, e quindi esclusi dall'obbligo del contraddittorio, i seguenti atti:

- a) atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali, e relative sanzioni, allorché la determinazione del tributo dipende dalla dichiarazione presentata dal contribuente o da dati nella disponibilità dell'amministrazione comunale, quali, a titolo esemplificativo, i dati catastali, le informazioni relative alla soggettività passiva, le informazioni reperibili dall'anagrafe tributaria – Punto Fisco;
- b) atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali conseguenti ad avvisi bonari di pagamento già comunicati, anche per posta ordinaria, al contribuente;
- c) il rigetto, anche parziale, delle richieste di rateazione;
- d) i provvedimenti di decadenza dal beneficio della rateazione adottati ai sensi dell'articolo 1, comma 800, legge 27 dicembre 2019, n. 160;
- e) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- f) gli atti di cui all'articolo 50, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni atto relativo alle procedure di riscossione coattiva conseguenti ad atti già notificati al contribuente;
- g) il rigetto delle istanze di cui ai successivi articoli 15 e 16;
- h) ogni altro atto, ancorché non previsto nei punti precedenti, la cui determinazione del tributo derivi da dati nella disponibilità dell'amministrazione comunale e comunque risulti in modo certo e preciso e non via presuntiva».

Si è già osservato che il **regolamento⁹ non soggiace, ai fini della sua immediata efficacia, al termine ultimo previsto per l'approvazione dei bilanci comunali**, trattandosi di disposizioni che sono tecnicamente di recepimento di norme legislative, peraltro non riguardanti la disciplina dei tributi, ma di natura essenzialmente procedurale.

Va comunque evidenziato che, anche nelle more dell'approvazione della regolamentazione comunale, il Comune è comunque tenuto ad applicare i principi generali desumibili dall'art. 6-*bis*, legge 212/2000, così come peraltro attuati dal decreto 24 aprile 2024, e quindi non sarà necessario attivare il contraddittorio nei casi in cui le violazioni siano rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità del Comune (atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati) oppure emergano a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e, comunque, dai dati in possesso dello stesso Comune. Sarà, comunque opportuno, esplicitare nell'atto di accertamento che lo stesso è escluso dal contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 6-*bis*, comma 2, legge 212/2000, in quanto atto automatizzato, sostanzialmente automatizzato o di pronta liquidazione.

Si rimarca, infine, l'importanza di recepire l'istituto in un atto di normazione comunale al fine di adattarlo alla particolare disciplina dei tributi comunali, nonché per prevenire contrasti interpretativi, fonte di contenzioso, oltre che per rendere più trasparente l'azione del Comune nella gestione del rapporto con i contribuenti.

⁹ Ovvero uno specifico regolamento, come quello proposto da IFEL, oppure l'adeguamento del regolamento generale delle entrate in vigore nell'ente.