



## *Ministero dell'economia e delle finanze*

### *Dipartimento delle finanze*

Oggetto: *atto di indirizzo*

Visto l'articolo 1, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, che, novellando lo Statuto dei diritti del contribuente, vi ha introdotto l'articolo 6-bis secondo il quale, in sintesi, gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo;

Visto l'articolo 10-septies, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, frutto anch'esso della predetta novella, secondo il quale *“Il Ministro dell'economia e delle finanze ovvero, quando nominato, il suo Vice Ministro delegato per l'amministrazione finanziaria, adotta su proposta dell'Amministrazione finanziaria gli atti di indirizzo interpretativo ed applicativo di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai quali devono attenersi le circolari di cui al comma 1, lettere a), b) e c).”*;

Visto il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in tema di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale, che, novellando il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, vi ha introdotto all'articolo 1 il comma 2-bis secondo il quale *“Lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo previsto dall'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni. L'invito alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione è in ogni caso contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo”*;

Adotta il seguente

Atto di indirizzo

Il nuovo articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente ha avuto in primo luogo il pregio di elevare l'istituto del contraddittorio – peraltro già noto all'ordinamento tributario, per alcune fattispecie dallo stesso disciplinate – al rango di principio generale a tutela dei diritti di partecipazione amministrativa del contribuente nell'ambito dell'attuazione del rapporto tributario.

Nel quadro del nuovo articolo, peraltro, il predetto istituto non gode di una valenza assoluta. Lo si ricava dal comma 2 della norma citata, a mente del quale *“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.”.*

Il ricordato precetto è sostanzialmente autoapplicativo solo nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria possa offrire una adeguata motivazione in ordine ad un ritenuto fondato motivo per la riscossione.

Di contro, per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, relativamente ai quali il diritto al contraddittorio è radicalmente escluso, occorrerà attenderne l'elencazione che dovrà adottarsi con un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il comma 3 del citato articolo 6-bis, inoltre, reca una sintetica disciplina d'ordine generale in merito alla procedimentalizzazione applicativa dell'istituto del contraddittorio. Una disciplina che peraltro non fa mostra di volersi sostituire a quella che già da tempo regola le forme partecipative e l'esercizio del contraddittorio di cui introduttivamente si è detto. E ciò soprattutto per l'assenza di un apparato normativo, a finalità abrogativa, che diversamente sarebbe stato necessario.

Conforta in ciò, del resto, la lettura della Relazione illustrativa di accompagnamento del decreto legislativo delegato n. 219 del 2023, che ha novellato lo Statuto dei diritti del contribuente introducendovi il citato articolo 6-bis, la quale riporta che questa nuova norma non fa venir meno le garanzie procedurali già esistenti a legislazione vigente.

Peraltro la ricordata disciplina d'ordine generale di cui all'articolo 6-bis è pure destinata a breve ad essere ulteriormente adattata e specificata in relazione alla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, giusta le previsioni dell'articolo 1 del citato decreto legislativo n. 13 del 2024 e segnatamente, in virtù dell'articolo 41, comma 2, del medesimo decreto delegato, con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024.

Alla luce di ciò, dunque, 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.

Gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria si atterranno ai contenuti del presente atto di indirizzo.

Il Vice Ministro  
On.le Prof. Maurizio Leo

Il Capo Dipartimento delle finanze  
Dott. Giovanni Spalletta