

I dinieghi di rimborso sono senza contraddittorio fino all'emanazione del Decreto attuativo

di **Gianfranco Antico**

Master di specializzazione

Riforma accertamento e contenzioso 2025

Scopri di più

Da tempo si è avvertita l'esigenza di **uniformare la disciplina del contraddittorio** endoprocedimentale in materia tributaria, prevedendone **un'applicazione generalizzata**, piuttosto che a **"macchia di leopardo"**.

Se la "vecchia" delega recata dall'[art. 9, lett. b\), Legge n. 23/2014](#), secondo cui occorre rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e disporre la subordinazione dei successivi atti di accertamento «*all'esaurimento del contraddittorio procedimentale*», è rimasta inattuata, l'[art. 17, Legge delega n. 111/2023](#), ci ha riprovato, prevedendo **misure di semplificazione** e norme volte a **favorire il dialogo con il contribuente**.

In particolare, la [lett. b\), comma 1, del citato art. 17, Legge n. 111/2023](#), stabilisce, infatti, **l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio**, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori **forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato**, e la previsione di una **disposizione generale e omogena sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (a tavolino, ovvero mediante accessi, ispezioni e verifiche).

Il principio di delega – orientato ad accogliere il monito dei giudici costituzionali ([sent. n. 47/2023 della Corte Costituzionale](#)), rendendo generalizzati le regole di fondo che già governano il contraddittorio preventivo nelle ipotesi attualmente disciplinate dal Legislatore – ha trovato attuazione nell'[art. 6-bis, Legge n. 212/2000](#), **introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023**, secondo cui **tutti gli atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria **sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo**.

Sono fatti salvi i casi in cui **non sussiste il diritto al contraddittorio**, dettagliatamente indicati nel **Decreto MEF 24 aprile 2024**, che ricorre **per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati**, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, nonché per i **casi motivati di fondato pericolo per la riscossione**.

Al fine di assicurare un confronto preventivo, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo **schema d'atto**, assegnando **un termine non inferiore a 60 giorni per eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo**.

Restano ferme, in ogni caso, così come peraltro già annunciato **nell'atto di indirizzo del Vice Ministro del MEF Leo, del 29 febbraio 2024**, le altre **forme di contraddittorio**, di interlocuzione preventiva e di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo, previste dall'ordinamento tributario. Indicazione avallata normativamente, atteso che **[l'art. 7-bis, inserito in sede di conversione in Legge n. 67/2024, del D.L. n. 39/2024](#)**, ha fornito l'interpretazione autentica del **[comma 1 dell'art. 6-bis, Legge n. 212/2000](#)**: 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**. Né trova applicazione agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di **crediti di imposta inesistenti**. Inoltre, il **[comma 2, dell'art. 6-bis, Legge n. 212/2000](#)**, si interpreta nel senso che **tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio, da individuare con Decreto del MEF, rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore**.

È risaputo che il problema **dell'obbligo motivazionale** previsto in generale per gli atti tributari dall'**[art. 7, Legge n. 212/2000](#)**, si atteggia – **in materia di diniego di rimborso** – in modo del tutto diverso rispetto a quanto avviene nei provvedimenti espressivi di potestà impositiva, riscossiva o sanzionatoria. Infatti – in quest'ultimi casi – l'ufficio riveste il **“ruolo” di parte attiva del rapporto con il contribuente**, operando nella “veste” di creditore: a tal riguardo, espresse disposizioni di Legge (**[art. 42, D.P.R. n. 600/1973](#)**, e **[art. 56, D.P.R. n. 633/1972](#)**) hanno previsto che il provvedimento impositivo debba essere necessariamente motivato in relazione alle **ragioni di fatto e di diritto** che ne hanno giustificato l'emissione, anche in vista di una sua eventuale impugnazione giudiziale.

All'incontrario – in occasione delle istanze di rimborso – assistiamo a un capovolgimento delle posizioni **“in campo”**. In questo caso, infatti, **è il contribuente a rivestire il “ruolo” di parte attiva**, assumendo nei confronti dell'ufficio la posizione di creditore.

Pur se i **decreti attuativi sono una fonte di rango secondario** ed emanazione del potere regolarmente dei vari Dicasteri, **l'astrattezza della norma** – che **rimette al D.M. l'individuazione del valore minimo dei rimborsi** – **impone di attendere il Decreto attuativo per l'effettivo via libera alla norma**.

Né è pensabile che, allo stato, in assenza di D.M., gli uffici, in presenza di una **norma sostanzialmente aperta** – possano aprire il contraddittorio anche per **rimborsi di modestissimo valore**, a volte **anche inferiori a 30 euro**.