



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

IL CONTRADDITTORIO ANTICIPATO NELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

a cura di:

Antonio Viotto

Andrea Poddighe

Alberto Arrigoni

Elvira Catuogno

Isabella Liguori

Rosa Angela Raspanti

Giuseppe Ripa

AREE DI DELEGA CNDCEC

Contenzioso tributario

CONSIGLIERE DELEGATO

Rosa D'Angiolella

COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC

Accertamento e rapporti con l'amministrazione centrale e locale

PRESIDENTE

Andrea Poddighe

20 OTTOBRE 2025



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Tavonatti

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Eliana Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



Commissione di studio CNDCEC “Accertamento e rapporti con l'amministrazione centrale e locale”

Consigliere CNDCEC delegato

Rosa D'Angiolella - *Consigliere delegato Area “Contenzioso tributario”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore area “Fiscalità” Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Andrea Poddighe

Segretario

Alessandro Petrillo

Componenti

Alberto Arrigoni
Guido Berardo
Elvira Catuogno
Filippo Cicognani
Marco Cramarossa
Filippo Dami
Stefano Innocenti
Piero Leinardi
Loredana Lesto
Isabella Liguori

Francesco Marrone
Marco Nastasi
Rosa Angela Raspanti
Giuseppe Ripa
Alessandro Savorana
Massimiliano Tasini
Mauro Tortorelli
Marco Valenti
Antonio Viotto



Sommario

1. INTRODUZIONE	1
2. IL QUADRO ANTE RIFORMA	1
2.1. Ipotesi normativamente previste di contraddittorio anticipato	1
2.2. Gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale, comunitaria e di legittimità	4
3. LE CRITICITÀ DELLA DISCIPLINA ANTE RIFORMA	6
4. LA LEGGE DELEGA	7
5. L'ATTUAZIONE DELLA DELEGA: IL D.LGS. N. 21/2023	8
5.1. Ambito oggettivo di applicazione della norma	9
5.2. Il procedimento e la motivazione rafforzata	10
6. LA NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA DELL'ART. 6-BIS DELLA L. N. 212/2000	11
7. I RAPPORTI TRA OBBLIGO DI CONTRADDITTORIO ANTICIPATO, ACCERTAMENTO CON ADESIONE E RAVVEDIMENTO OPEROSO	13
8. I RIFLESSI PROCEDURALI E PROCESSUALI	14
9. LE CONCLUSIONI	15



1. Introduzione

Nel quadro della recente riforma fiscale, delineata dalla legge delega n. 111 del 9 agosto 2023, il Parlamento ha posto con chiarezza l'accento sull'esigenza di un intervento sistematico in materia di contraddittorio endoprocedimentale.

L'affermazione del contraddittorio anticipato come principio generale dell'ordinamento, destinato ad avere applicazione generalizzata, è stata giustamente accolta come un cambiamento di rilievo storico.

Nel corso del 2024, la delega è stata attuata mediante l'introduzione dell'art. 6-bis nella legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente, di seguito anche solo "Statuto"), per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. e), del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

A completamento del nuovo assetto normativo, la disposizione è stata successivamente oggetto di un intervento interpretativo (art. 7-bis, comma 1, del d.l. 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 maggio 2024, n. 67) e di un decreto ministeriale (d.m. 24 aprile 2024).

Il presente contributo si propone di offrire una ricognizione delle principali novità legislative, a oltre un anno dalla loro introduzione.

2. Il quadro ante riforma

2.1. Ipotesi normativamente previste di contraddittorio anticipato

Nonostante la sua indiscussa rilevanza – specie per il carattere marcatamente autoritativo dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, tradizionalmente incentrata sul controllo degli adempimenti posti a carico dei contribuenti e sulla repressione dell'evasione – l'istituto non aveva mai formato oggetto di una disposizione di carattere generale, che ne prevedesse l'applicazione per ogni tipologia di tributo e per ogni metodologia di accertamento e ne disciplinasse uniformemente le modalità di concreta attuazione e le conseguenze in caso di mancata instaurazione¹.

¹ In dottrina, senza pretesa di esaustività, vd.: P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in Riv. trim. dir. trib., 2016, 2, 257 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in GT, 2010, 10, p. 877 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative "pro fisco"*, in Dir. proc. trib., 2020, 2, p. 211 ss.; Id., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in Riv. dir. trib., supplemento online, 16 marzo 2020; A. CUVA, *L'accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio*, Bari, 2021; E. GRASSI, *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in Dir. prat. trib., 1998, I, p. 1493 ss.; R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento UE*, in Dir. prat. trib., 2016, p. 56 ss.; G. MARINI, S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in Riv. trim. dir. trib., p. 818 ss.; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, p. 413 ss.; G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Dir.



Fino alla recente riforma, il contraddittorio aveva formato oggetto di previsioni isolate, frutto di decisioni legislative ispirate a logiche diverse e recanti differenti modalità attuative.

Più precisamente, le disposizioni in vigore erano le seguenti:

1. il diritto del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, di comunicare osservazioni e richieste entro sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, cui si accompagnavano le previsioni secondo cui dette osservazioni e richieste dovevano essere valutate dagli uffici impositori e secondo cui l'avviso di accertamento non poteva essere emesso prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza;
2. la richiesta di chiarimenti di cui all'art. 10-bis, comma 6, dello Statuto, in forza del quale l'atto che accerta l'abuso del diritto, da un lato, deve essere preceduto – a pena di nullità – dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni e, dall'altro lato, per effetto del successivo comma 8, deve essere motivato – sempre a pena di nullità – in relazione non solo alla condotta abusiva e alle norme o ai principi elusi, ma anche ai chiarimenti forniti dal contribuente;
3. le richieste di chiarimenti, ex art. 6, comma 5, dello Statuto, precedenti all'iscrizione a ruolo a seguito della liquidazione della dichiarazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972. Più specificamente, secondo il citato art. 6, comma 5, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari entro un termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta e i provvedimenti emessi in violazione del suddetto obbligo debbono essere considerati annullabili. Ai sensi degli articoli 36-bis, 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972, qualora dai controlli automatici o formali della dichiarazione emerga un risultato diverso rispetto a quello ivi indicato, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente, il quale può fornire i chiarimenti necessari entro sessanta giorni;
4. l'invito a comparire in materia di accertamento da studi di settore, ex art. 10, comma 3-bis, l. 8 maggio 1998, n. 146, a mente del quale, l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218;
5. l'invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico ex art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600/1973. Ai sensi della suddetta disposizione, quando si procede alla

prat. trib., 2012, I, p. 614 ss.; S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., p. 406 ss.; Id., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in Riv. trim. dir. trib., 2016, p. 234 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Giappichelli, 2013; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008; Id., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in Rass. trib., 2009, p. 580 ss.; L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 13 ss.; Id., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 67 ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; Id., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in GT, 2014, 12, p. 945 ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 144 ss..



determinazione sintetica del reddito complessivo sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a comparire al fine di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e di avviare il procedimento di accertamento con adesione;

6. l'obbligo per l'Agenzia delle entrate, di cui al comma 9-ter dell'art. 110 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti, "TUIR"), prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, di notificare all'interessato un apposito avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove (che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione) in relazione alla deducibilità dei c.d. costi *black list* (sostenuti nei rapporti con soggetti localizzati in Paesi o territori non cooperativi), cui si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Agenzia non ritenga idonee le prove addotte;

7. l'obbligo per l'Agenzia delle entrate, di cui all'art. 167, comma 11, del TUIR, di notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni di cui al comma 5 dello stesso articolo in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC), cui pure si accompagna l'obbligo di specificare la motivazione, qualora l'Amministrazione finanziaria non ritenga idonee le prove addotte;

8. la previsione dell'art. 5-ter del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 in forza della quale si prevedeva, salvo in caso di rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, l'obbligo per l'Agenzia delle entrate di notificare l'invito al contraddittorio ai fini dell'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente. Tale obbligo non era generalizzato, in quanto non riguardava tutti i tributi e non era applicabile agli accertamenti parziali; il mancato rispetto, salvo nei casi di particolare urgenza o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, era causa di invalidità dell'avviso di accertamento a condizione che il contribuente dimostrasse in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nel corso del contraddittorio (c.d. prova di resistenza). L'ufficio impositore era tenuto a motivare specificatamente sulle ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio (c.d. obbligo di motivazione rafforzata).

Tale ultima disposizione costituiva un sicuro progresso nella prospettiva della collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente; tuttavia, il suo inserimento nel contesto del procedimento di accertamento con adesione le conferiva una finalità diversa da quella di regola attribuita al contraddittorio anticipato (in tal senso, si veda anche Corte cass., sez. civ., 27 gennaio 2023, ord. n. 2541);

9. l'art. 16 del d.lgs. n. 472/1997 riconosce, infine, al contribuente una specifica possibilità di partecipazione difensiva nell'ambito del procedimento di irrogazione delle sanzioni. In particolare, qualora il contribuente, a seguito dell'atto di contestazione, presenti deduzioni difensive, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a motivare il provvedimento sanzionatorio finale, esplicitando le ragioni per cui le osservazioni presentate non sono state accolte.



2.2. Gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale, comunitaria e di legittimità

La Corte costituzionale, nella sentenza n. 46 del 21 marzo 2023, pur evidenziando l'importanza del contraddittorio anticipato, aveva ritenuto non generalizzabile l'applicazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto e aveva invitato il legislatore ad adottare un'espressa previsione che introducesse tale principio in via generale nel nostro ordinamento².

In particolare, la Corte ha ripreso il suo precedente orientamento, secondo il quale il contraddittorio anticipato, quale declinazione del principio del giusto procedimento, ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (sentenza 11 marzo 2015, n. 71), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sentenza 31 maggio 1995, n. 210), fino ad aspirare ad assurgere a principio generale dell'ordinamento³.

Ciò nondimeno la Corte ha affermato di non poter estendere essa stessa in via generale il principio espresso dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto ciò potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti. Per tali ragioni la Consulta ha concluso per l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice remittente, ma al contempo ha sottolineato la necessità di un tempestivo intervento normativo che colmasse le lacune mostrate dalla Corte stessa e che portasse a compimento le tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente.

Sul versante dei tributi armonizzati, invece, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (d'ora in avanti, anche "CGUE") aveva condotto al riconoscimento generalizzato del diritto al contraddittorio endoprocedimentale. In particolare, dopo le prime sentenze nelle cause *Cipriani* (CGUE 12 dicembre 2002, Fratelli Cipriani, C-395-00) e *Dokter* (CGUE 15 giugno 2006, Dokter, C-28/05), la più significativa apertura in relazione al contraddittorio endoprocedimentale è avvenuta con l'adozione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale prevede il principio di imparzialità (par. 1), che si declina nel diritto di accesso agli atti, nell'obbligo di motivazione e nel diritto a essere ascoltati prima dell'adozione di una misura lesiva (par. 2).

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è stato quindi riconosciuto dalla sentenza Sopropé (CGUE 18 dicembre 2008, C-349/07,) e, in seguito, dalla sentenza Kamino (CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13)⁴.

² Per un commento alla pronuncia, v. A. COLLI VIGNARELLI, *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in Riv. dir. trib., supplemento online, 29 aprile 2023. Pur trattandosi di una decisione di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata, con tale sentenza la Corte costituzionale ha evidenziato l'importanza del contraddittorio anticipato e la necessità dell'introduzione di tale principio, in via generale, nel nostro ordinamento.

³ Sul rapporto tra contraddittorio endoprocedimentale e giusto procedimento v. A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, p. 107 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 106 ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 144 ss.

⁴ A seguito dell'introduzione della suddetta disposizione in una fonte unionale, la Corte di Giustizia si è pronunciata sul tema con le due storiche sentenze citate (commentate da A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in Corr. trib., 2014, 33, p. 2542 ss.), con le quali si riconosce al destinatario della decisione di una pubblica autorità il diritto di beneficiare di un termine sufficiente per manifestare



Anche la giurisprudenza di legittimità si è occupata a più riprese del contraddittorio anticipato.

Con la sentenza a Sezioni Unite n. 18184 del 29 luglio 2013, la Corte di cassazione ha riconosciuto che «il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.»⁵. Nell’apronuncia la Corte, dopo aver sottolineato l’importanza delle norme dello Statuto del contribuente, in quanto di diretta derivazione costituzionale, si è concentrata sull’importanza del contraddittorio endoprocedimentale, il quale non sarebbe solo una garanzia per il contribuente ma anche uno strumento per l’esercizio della potestà impositiva dal momento che, per mezzo degli scambi avviati in tale fase, l’Ufficio può evitare pretese impositive infondate, con l’effetto di ridurre il contenzioso⁶.

Le stesse Sezioni Unite hanno in seguito evocato, sia pure in relazione all’iscrizione ipotecaria disciplinata dall’art. 77 del d.p.r. n. 602/1973, l’esistenza di un principio generale, immanente all’ordinamento anche per derivazione comunitaria, che imporrebbe l’osservanza del contraddittorio endoprocedimentale in rapporto a qualsiasi atto dell’Amministrazione fiscale lesivo dei diritti e degli

utilmente il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l’Amministrazione intende fondare la sua decisione, e un corrispondente dovere dell’Amministrazione di esaminare, con tutta l’attenzione necessaria, le osservazioni del soggetto coinvolto.

Più specificamente, nella prima delle due decisioni, la Corte ha affermato che il destinatario di una decisione lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata. L’obiettivo sarebbe non solo quello di far valere elementi relativi alla situazione del contribuente, ma anche di mettere l’autorità competente nelle condizioni di tener conto di tutti gli elementi del caso e di consentire la correzione di errori.

Nella sentenza Kamino, la Corte riconosce che il diritto al contraddittorio si applica in qualsiasi procedimento, in ragione degli articoli 47 e 48 («diritto a un giudice imparziale» e «diritto di difesa») e 41 («diritto ad una buona amministrazione») della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea. In particolare, la Corte riconosce l’obbligo del contraddittorio ogniqualvolta l’Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, poiché esso garantisce che i destinatari di decisioni dell’Amministrazione siano messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali si intende fondare una decisione che incidono sensibilmente sui loro interessi. Inoltre, secondo il giudice europeo, il diritto al contraddittorio deve essere inteso in senso sostanziale: ciò significa che una violazione di tale diritto determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Si tratta della c.d. prova di resistenza (sulla prova di resistenza v., in particolare, G. MARINI, S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale*, cit. e F. AMATUCCI, *Il principio europeo della buona amministrazione*, cit.).

Infine, nella sentenza Glencore (CGUE 16 ottobre 2019, C-189/18), menzionata anche negli atti parlamentari di accompagnamento alla legge delega, la Corte, oltre a ribadire che il contraddittorio anticipato costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione, precisa che «il rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo», prima che la decisione venga adottata, in quanto funzionale a consentire al destinatario di far valere anticipatamente le proprie osservazioni.

⁵ Per un commento v. F. TUNDO, *Illegittimo l’atto impositivo emesso “ante tempus”: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in Corr. trib., 2013, 36, p. 2825 ss.; S. MULEO, *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell’atto*, in Riv. trim. dir. trib., 2013, p. 996 ss.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in Rass. trib., 2013, 5, p. 1129 ss.

⁶ Secondo la Corte, pertanto, l’inosservanza del termine previsto dall’art. 12, comma 7, dello Statuto, in assenza di valide ragioni di urgenza, determina l’invalidità dell’avviso di accertamento, pur in mancanza di una espressa previsione in tal senso, quale conseguenza del sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e del fatto che il vizio del procedimento si traduce in una violazione di particolare gravità in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve.



interessi del contribuente, indipendentemente dal fatto che la necessità del contraddittorio sia specificamente sancita da norma positiva (vd. sentenze n. 19667 e n. 19668 del 18 settembre 2014).

Senonché, con la successiva sentenza a Sezioni Unite 9 dicembre 2015, n. 24823, la stessa Corte ha parzialmente mutato indirizzo, ritenendo che per i tributi non armonizzati la violazione dell'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale comportasse l'invalidità dell'atto nei soli casi in cui ciò fosse previsto da una specifica norma. Per i tributi armonizzati, invece, la medesima violazione comportava sempre la nullità dell'atto, in ragione della clausola generale del contraddittorio di origine europea, purché, però, il contribuente (conformemente a quanto statuito nella sentenza Kamino) avesse assolto alla c.d. prova di resistenza, individuando le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

Con le sentenze n. 701 e n. 702 del 15 gennaio 2019 (riprese anche dall'ordinanza del 3 febbraio 2023, n. 3300) la Corte ha poi ritenuto che la prova di resistenza non dovrebbe essere necessaria – sia per i tributi non armonizzati, sia per i tributi armonizzati – nei casi in cui trovi applicazione l'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto assorbita dalla previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio. Ai fini IVA, dunque, la prova di resistenza si applicherebbe nel solo caso in cui la normativa interna non commini espressamente la sanzione della nullità (come nel caso delle verifiche “a tavolino”).

In definitiva, appare chiaro da questo breve *excursus* come prima della riforma emergesse un panorama assai eterogeneo, nel quale la partecipazione del contribuente era variamente configurata, con riferimento alle modalità di instaurazione del contraddittorio, alle conseguenze derivanti dalla mancata instaurazione, ai termini per la partecipazione del contribuente e all'obbligo di motivazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

3. Le criticità della disciplina ante riforma

Il quadro che emergeva dalla disamina delle fattispecie normative e della giurisprudenza *ante* riforma presentava non poche criticità.

In primo luogo, risultava priva di ragionevolezza la distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati cui è approdata la Corte di cassazione.

In secondo luogo, non esisteva una norma generale che statuisse il diritto del contribuente ad un contraddittorio che precede l'emissione di un atto dell'Amministrazione finanziaria.

L'unica previsione che poteva avere tale prospettiva era il citato art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997. Tuttavia, la norma era funzionale alla realizzazione del diverso istituto dell'accertamento con adesione e prevedeva talune deroghe tra le quali l'emissione dell'accertamento parziale e la possibilità per l'Ufficio di non stimolare il contraddittorio nei casi di “particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione”.



Pertanto, la nullità [*rectius*: annullabilità] dell'atto non preceduto dall'invito a fornire chiarimenti era subordinata alla dimostrazione in concreto da parte del contribuente delle ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

Infine, se si eccettua il contraddittorio ex articoli 10-*bis* dello Statuto, 16 del d.lgs. n. 472/1997 e 5-*ter* del d.lgs. n. 218/1997 (con le limitazioni già individuate), non vi era un generalizzato obbligo di motivazione rafforzata.

Inoltre, il contraddittorio previsto per le rettifiche ex articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972 nonché quello a seguito del rilascio del processo verbale di constatazione si presentavano parecchio insoddisfacenti.

Mancava, poi, il diritto del contribuente di accesso agli atti del procedimento in funzione dell'espletamento del contraddittorio anticipato e non esisteva una disposizione che sancisse il diritto al contraddittorio anche con riferimento alle c.d. imposte d'atto (registro, successioni e donazioni) e ai tributi locali.

4. La legge delega

Nella legge delega n. 111/2023, la scelta del Parlamento di intervenire sull'istituto viene articolata come segue:

- a. nell'art. 4 («Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente»), laddove al comma 1, lett. f), si stabilisce di «prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità», alla quale si accompagna, alla lett. a), il rafforzamento dell'obbligo della motivazione, e, alla lett. e), la previsione di «una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario»;
- b. nell'art. 17 («Procedimento accertativo»), laddove si prevede che la revisione dell'attività di accertamento, «anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali», avvenga secondo determinati criteri direttivi, tra i quali, al comma 1, lett. b), si stabilisce di «applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000»;
- c. nell'art. 3 («Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale»), nel quale, al comma 1, lett. a), si prevede di «garantire l'adeguamento del diritto nazionale ai



principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria».

5. L'attuazione della delega: il d.lgs. n. 21/2023

Alle prescrizioni della delega ha dato attuazione il Governo introducendo nel corpo dello Statuto l'art. 6-*bis* e nel contempo abrogando talune disposizioni quali l'art. 12, comma 7, dello Statuto.

Il nuovo art. 6-*bis*, nella formulazione risultante dopo il passaggio nelle Commissioni parlamentari, è articolato nei seguenti profili.

Quanto all'ambito oggettivo, esso coincide con «tutti gli atti autonomamente impugnabili» con esclusione 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 con esclusione per «i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione».

Inoltre, il diritto al contraddittorio deve essere informato ed effettivo, ed è da rispettare a pena di annullabilità del successivo atto impugnabile.

La scansione procedimentale è la seguente:

- comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dello schema dell'atto in cui si precisano le contestazioni;
- assegnazione di un termine al contribuente (almeno 60 giorni) per produrre eventuali controdeduzioni o per accedere al fascicolo ed estrarre copia degli atti;
- emissione dell'atto impositivo con obbligo di motivazione rafforzata;
- impossibilità per l'Amministrazione di emettere l'atto prima del decorso del termine assegnato (in caso di mancato rispetto del termine l'atto è annullabile; non sono previste deroghe, neppure in caso di particolare e motivata urgenza).

È significativo che nell'Atto di indirizzo del 29 febbraio 2024 del Ministero dell'economia e delle finanze si sia chiarito che «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».

Di seguito, l'analisi della nuova disciplina.



5.1. Ambito oggettivo di applicazione della norma

L'art. 6-*bis* della l. n. 212/2000, entrato in vigore il 18 gennaio 2024, prevede, al comma 1, che “tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo”.

Il secondo comma introduce delle eccezioni all'obbligo di contraddittorio preventivo in relazione agli 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.

Tale ultima disposizione è stata attuata con il d.m. 24 aprile 2024 che individua “gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che non sono preceduti dal contraddittorio informato ed effettivo”.

L'articolo 2 di quest'ultimo decreto prevede che, ai fini della disciplina in esame, “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” e “conseguentemente” dispone che siano escluse dall'obbligo di contraddittorio alcune tipologie di atti, tra le quali meritano di essere menzionate quelle relative a:

- i ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di cui agli articoli 50, comma 2, 77 e 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ogni altro atto emesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione ai fini del recupero delle somme ad essa affidate;
- gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 e 54, quinto comma, del d.P.R. n. 633/1972 e gli atti di recupero di cui all'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 600/1973, predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati;
- gli accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali, di cui all'art. 55 del regio decreto 8 ottobre 1931, n. 1572 e all'art. 12 della legge 1° ottobre 1969, n. 679;
- gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;
- gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica ai sensi dell'art. 12 del d.l. 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla l. 13 maggio 1988, n. 154.

L'art. 3 del medesimo decreto include tra gli “atti 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” e “conseguentemente” dispone che siano esclusi dall'obbligo di contraddittorio alcune categorie di atti, quali:



- a) le comunicazioni degli esiti del controllo di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973;
- b) le comunicazioni degli esiti dei controlli di cui agli articoli 54-*bis*, 54-*ter* e 54-*quater* del d.P.R. n. 633/1972;
- c) gli avvisi di liquidazione dell'imposta, nonché di irrogazione delle sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni, delle c.d. "imposte d'atto", tra cui, imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni, ecc..

Infine, l'art. 4 del d.m. in parola individua gli "atti di controllo formale delle dichiarazioni" come "ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati" e, "conseguentemente" dispone che siano esclusi dall'obbligo di contraddittorio le comunicazioni degli esiti del controllo formale di cui all'art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973.

5.2. Il procedimento e la motivazione rafforzata

Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, uno schema di atto assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

L'atto non può essere adottato prima della scadenza del predetto termine.

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.

L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

La norma, ispirata agli articoli 10-*bis* della l. n. 212/2000 e 16 del d.lgs. n. 472/1997, introduce una rilevante garanzia a tutela del contribuente. Se correttamente interpretato alla luce del principio del buon andamento della Pubblica Amministrazione, l'obbligo imposto all'Amministrazione di motivare in modo specifico in merito alle osservazioni presentate dal contribuente rappresenta un impegno concreto verso la comprensione e la valutazione delle sue deduzioni e costituisce un elemento essenziale per dare compiuta attuazione al diritto al contraddittorio pieno ed effettivo, che il legislatore della riforma ha concepito come principio generale dell'ordinamento.



6. La norma di interpretazione autentica dell'art. 6-bis della l. n. 212/2000

Senonché, nonostante le solenni affermazioni di principio, l'art. 7-bis del d.l. 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 maggio 2024, n. 67, in vigore dal 29 maggio 2024, ha introdotto la seguente norma di interpretazione autentica dell'art. 6-bis dello Statuto, a pochi mesi dalla sua approvazione.

In primo luogo, il comma 1 della norma interpretativa dispone che il comma 1 del citato art. 6-bis si interpreta nel senso “che 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 agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti”.

La disposizione esclude, dunque, dal perimetro del contraddittorio anticipato una categoria molto importante di atti, quale quella degli atti di recupero di crediti di imposta inesistenti, senza peraltro che – a ben vedere – vi fosse sul punto un contrasto interpretativo tale da giustificare l'adozione di una norma di interpretazione autentica, in quanto tale retroattiva.

A tal riguardo, va ricordato che la distinzione tra crediti d'imposta non spettanti e crediti d'imposta inesistenti risulta tuttora piuttosto incerta. Il riferimento normativo all'esclusione del contraddittorio anticipato per i soli crediti inesistenti rende quindi necessario ripercorrere brevemente la differenza tra le due categorie.

Prescindendo dalle oscillazioni giurisprudenziali pregresse⁷, l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), della legge 9 agosto 2023, n. 111, ha delegato il Governo a “introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti”. Tale delega è stata attuata con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, il cui art. 1, comma 1, ha inserito le lettere *g-quater*) e *g-quinquies*) all'art. 1, comma 1, del d.lgs. 74/2000, introducendo una definizione autonoma delle due fattispecie.

In particolare, per “crediti inesistenti” si intendono: “1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici”.

Per “crediti non spettanti” si intendono: “1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento; 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti

⁷ Per tutti si veda il dibattito giurisprudenziale sfociato nella sentenza Cass. civ., Sez. Unite, 11 dicembre 2023, n. 34419.



nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito; 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”.

Nonostante ciò, anche tale definizione non appare del tutto chiara; sul punto è intervenuto il Ministero dell'economia e delle finanze con l'Atto di indirizzo del 1° luglio 2025, volto a fornire ulteriori precisazioni.

Riprendendo l'orientamento della ricordata sentenza della Corte Suprema di Cassazione n. 34419 del 2023, sono dunque ricondotti tra i crediti inesistenti quelli che difettano dei presupposti costitutivi del credito, come indicati dalle norme di riferimento, e che possono attenersi tanto al soggetto che fruisce dell'agevolazione quanto all'oggetto dell'agevolazione stessa. Il credito potrebbe, in altri termini, rivelarsi inesistente perché fruito da un soggetto diverso da quello individuato dalla norma istitutiva del credito o per la mancata effettuazione dell'operazione a cui la norma ricollega il presupposto del diritto al credito o ancora per il mancato adempimento di specifici obblighi di fare o non fare previsti dalla disciplina quali elementi essenziali per la nascita del credito.

Per quanto qui rileva, e come precisato anche nel citato Atto di indirizzo, il d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 – in attuazione della legge delega n. 111 del 2023 – ha uniformato la disciplina del recupero dei crediti oggetto di indebita compensazione mediante l'introduzione dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 600/1973.

In particolare, la norma prevede che l'Agenzia delle entrate notifichi l'atto di recupero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello del relativo utilizzo nel caso di crediti non spettanti ovvero entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo in caso di crediti inesistenti.

In tale contesto, l'esclusione del contraddittorio anticipato per i soli crediti inesistenti sembra implicare che lo stesso resti invece garantito qualora l'atto di recupero riguardi crediti non spettanti.

Ne deriva che, se l'Agenzia delle entrate procede al recupero di un credito d'imposta non spettante ai sensi dell'art. 38-*bis*, l'atto deve essere preceduto dalla notifica dello schema d'atto⁸.

Tornando alla legge di interpretazione autentica, il secondo comma dell'art. 7-*bis* del d.l. 29 marzo 2024, n. 39 dispone che il “comma 2 dell'articolo 6 *bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore”.

Anche in tal caso, l'intervento del legislatore avviene in mancanza di un reale e profondo contrasto interpretativo e, oltretutto, si presenta esso stesso foriero di contestazioni, attesa l'evidente vaghezza della formula “in funzione del relativo valore”.

⁸ Si veda la Corte di Giustizia tributaria di Gorizia che, con la sentenza 11 febbraio 2025, n. 26, ha ricondotto la fattispecie in contestazione all'ipotesi di credito non spettante ed ha accolto il motivo di ricorso relativo al mancato svolgimento della procedura di contraddittorio preventivo.



Come pure grosse perplessità suscita la pretesa del legislatore di sterilizzare – attraverso una disposizione contenuta nell'art. 7, comma 1, del menzionato d.l. n. 39/2024 – l'applicazione della nuova disciplina in materia di contraddittorio fino al 30 aprile 2024, con una disposizione contraria allo Statuto del contribuente se riferita agli atti emessi prima dell'entrata in vigore del citato d.l. n. 39 (avvenuta il 30 marzo 2024).

7. I rapporti tra obbligo di contraddittorio anticipato, accertamento con adesione e ravvedimento operoso

Le novità riguardanti il contraddittorio preventivo hanno indotto il legislatore, con il d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, a modificare le varie disposizioni relative all'accertamento con adesione contenute nel d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Per effetto dell'art. 41, comma 2, del d.lgs. n. 13/2024 le novità relative all'accertamento con adesione riguardano gli atti emessi dal 30 aprile 2024 e a partire da questa data risulta abrogato anche l'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997 in precedenza citato.

Allo stato della normativa, le strade possibili per giungere a un accertamento con adesione sono tre.

In primo luogo, l'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997 prevede che i contribuenti che hanno subito accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del d.P.R. n. 600/1973 e 52 del d.P.R. n. 633/1972 possano richiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

In secondo luogo, in caso di notifica di un atto impositivo non soggetto a contraddittorio preventivo, al contribuente è riconosciuta la facoltà di presentare un'istanza di accertamento con adesione entro il termine previsto per il ricorso. In tal caso, quest'ultimo termine risulta sospeso per un periodo di novanta giorni⁹.

In terzo luogo, per gli atti per i quali è previsto il contraddittorio preventivo, il comma 2-bis dell'art. 6 del d.lgs. n. 218/1997 prevede che una volta comunicato lo schema di atto al contribuente questi possa presentare l'istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni.

In tal caso, il procedimento di accertamento con adesione si dovrebbe attivare automaticamente con la presentazione dell'istanza, la quale non può più essere presentata una volta notificato l'atto impositivo.

È interessante osservare come il comma 2-ter del citato art. 6 consente alle parti, successivamente alla notifica di uno schema di atto, di dare corso al procedimento di accertamento con adesione successivamente alla notifica delle osservazioni ai sensi dell'art. 6-bis, comma 3, della l. n. 212/2000.

⁹ Cfr. commi 2 e 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 218/1997.



Da ciò si desume che le osservazioni presentate dal contribuente possano essere il primo passo per portare a una adesione, tuttavia, a quanto pare, stando alla lettera della legge, decorsi i 30 giorni dal ricevimento dello schema d'atto, l'avvio del procedimento di adesione non conseguirebbe automaticamente all'istanza del contribuente, ma sarebbe subordinato all'accordo con l'Ufficio.

In forza del secondo periodo del comma 2-*bis* del medesimo art. 6, qualora il contribuente non dovesse presentare detta istanza in seguito alla notifica dello schema d'atto, né l'avesse presentata dopo la notifica del pvc¹⁰, potrà presentarla entro quindici giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero. In questo caso il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado sarà sospeso per un periodo di trenta giorni (anziché di novanta).

Il d.lgs. n. 13/2024 ha altresì inserito un nuovo comma anche nell'art. 7 del d.lgs. n. 218/1997.

Si tratta del comma 1-*quater* in forza del quale nell'ipotesi in cui il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'atto impositivo che sia stato preceduto dal contraddittorio preventivo, l'ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente, e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'atto impositivo.

Si fa altresì presente che in seguito alla notifica dello schema di atto, il contribuente può accedere all'istituto del ravvedimento operoso sino a quando non viene presentata istanza di accertamento con adesione ovvero non viene notificato l'atto impositivo o sanzionatorio che si fonda sullo schema di atto.

8. I riflessi procedurali e processuali

La novella legislativa ha una indubbia portata innovativa dal punto di vista procedurale e processuale. Innanzitutto, prevede la motivazione rafforzata per ogni atto autonomamente impugnabile, salvo le esclusioni in precedenza individuate.

In secondo luogo, la decisione del legislatore delegato di non prevedere la c.d. prova di resistenza – ossia l'onere del contribuente di dimostrare, in caso di mancata instaurazione del contraddittorio anticipato, che lo stesso avrebbe potuto portare a un risultato diverso in termini accertativi – induce

¹⁰ Giusta quanto precisato dall'art. 21, comma 1, lett. b), del d.lgs. 12 giugno 2025, n. 81 (c.d. decreto "correttivo"-*bis*), con cui è stato integrato il comma 2-*quater* dell'art. 6 del d.lgs. n. 218/1997 al fine di precludere al contribuente la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'atto impositivo qualora la stessa sia stata già presentata, non solo – come già previsto – in seguito alla notifica dello schema di atto, ma anche in seguito alla consegna del processo verbale di constatazione. Ciò all'evidente scopo di evitare un'inutile reiterazione della procedura di accertamento con adesione.



a ritenere che il mancato svolgimento del contraddittorio secondo la procedura *ex art. 6-bis* della l. n. 212/2000 configuri *de plano* una violazione che determina l'annullabilità del provvedimento¹¹.

Inoltre, il contraddittorio si atteggia alla stregua di un diritto cui il contribuente può liberamente decidere di avvalersi, senza che vi siano preclusioni dal punto di vista della difesa in giudizio.

L'unica conseguenza processuale che può derivare dalla decisione del contribuente di non coltivare il contraddittorio anticipato o di coltivarlo in modo limitato può riguardare le spese del giudizio, giacché l'art. 15, comma 2, del d.gs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede che "le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio".

9. Le conclusioni

L'idea della delega di generalizzare il contraddittorio costituisce una scelta di portata storica, da salutare con favore.

La portata rivoluzionaria di questa scelta, tuttavia, è fortemente limitata per la discutibile esclusione degli atti di recupero di crediti d'imposta inesistenti e dei dinieghi di rimborso¹² che richiedono, nella quasi totalità dei casi, valutazioni di elementi probatori e di questioni di fatto e di diritto particolarmente complesse.

Come pure sarebbe auspicabile che venisse sancita espressamente l'annullabilità dell'atto impositivo in caso di mancato effettivo rispetto dell'obbligo di motivazione rafforzata: ciò al fine di evitare l'insorgere di contenziosi che dovrebbero comunque sfociare nell'annullamento degli atti, in ragione del difetto di motivazione degli stessi (e dunque della violazione dell'art. 7 dello Statuto) e, comunque, della violazione di legge perpetrata dall'Ufficio, in ragione del mancato rispetto di una prescrizione stabilita da una norma dello Statuto.

Ancora, sarebbe necessario che il Governo intervenisse per attuare la statuizione della legge delega in punto di disciplina dell'accesso agli atti – diritto che la giurisprudenza UE considera connesso e funzionale al contraddittorio endoprocedimentale – e che disciplinasse in modo compiuto le modalità di formazione dei fascicoli da parte degli Uffici ai quali i contribuenti possono accedere.

¹¹ Si ricorda che, a partire dal 18 gennaio 2024, il legislatore ha sistematizzato il regime dei vizi dell'atto. In estrema sintesi, l'art. 7-ter della l. n. 212/2000 dispone che sono nulli gli atti se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto. Laddove non si integri tale ipotesi, la violazione di legge determina l'annullabilità dell'atto in forza dell'art. 7-bis dello Statuto o l'irregolarità a mente del successivo art. 7-quater. Come sopra ricordato, la violazione dell'art. 6-bis della l. n. 212/2000 determina l'annullabilità dell'atto con il conseguente onere di impugnazione sul punto da parte del contribuente.

¹² Indipendentemente dalle limitazioni, correlate al relativo valore, previste dalla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 7-bis del d.l. n. 39/2024.



E, infine, dovrebbe essere previsto (in ragione di quanto testé detto) che il diritto al contraddittorio anticipato non è alternativo rispetto all'accesso agli atti, coordinando adeguatamente il profilo dei termini per la presentazione delle osservazioni difensive nel caso in cui il contribuente decida di accedere agli atti del fascicolo che lo riguarda¹³.

¹³ Si segnala, al riguardo, che l'art. 10, comma 1, lett. a), dello schema di decreto legislativo recante disposizioni di modifica, tra l'altro, allo Statuto dei diritti del contribuente (AG 292) – trasmesso alle Camere il 2 settembre 2025 e in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, dopo il rilascio dei prescritti pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti – sostituisce nel comma 3, primo periodo, dell'art. 6-bis della legge n. 212/2000 la congiunzione "ovvero" con la "e" e aggiunge il termine "complessivamente" dopo le parole "un termine non inferiore", allo scopo di precisare che il termine di sessanta giorni per la presentazione delle osservazioni difensive comprende anche quello per la richiesta di accesso agli atti del fascicolo.



Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Piazza della Repubblica, 59 00185 Roma