



---

**I CONFINI DEL NUOVO  
CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE**

*Dal regime previgente alla riforma del D.Lgs. n. 219/2023:  
limiti, condizioni e prospettive applicative dell'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente*

---

Relazione

Anno Accademico 2025–2026

## Sommarario

|           |                                                                                                                        |           |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1.</b> | <b>La riforma del 2023: l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente .....</b>                                          | <b>4</b>  |
| 1.1.      | La legge delega n. 111/2023 e i criteri direttivi.....                                                                 | 4         |
| 1.2.      | Il D.lgs. n. 219/2023 e l'innesto dell'art. 6-bis nello Statuto del contribuente.....                                  | 4         |
| 1.3.      | Il contraddittorio 'informato ed effettivo': il dato temporale .....                                                   | 7         |
| 1.4.      | Lo schema d'atto e il superamento dell'impostazione sostanzialista.....                                                | 9         |
| 1.5.      | Natura Giuridica: Atto Endoprocedimentale non Autonomamente Impugnabile.....                                           | 12        |
| 1.6.      | Le possibili invalidità del provvedimento collegate allo schema d'atto. ....                                           | 13        |
| 1.7.      | Proroga e Posticipazione dei Termini di Decadenza in Materia di Accertamento Tributario.....                           | 17        |
| <b>2.</b> | <b>GLI ATTI ASSOGGETTATI AL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO .....</b>                                                       | <b>21</b> |
| 2.1.      | Introduzione: Dal Principio Generale ai Criteri Selettivi.....                                                         | 21        |
| 2.2.      | I Criteri Selettivi della Norma di Interpretazione Autentica.....                                                      | 21        |
| 2.3.      | Analisi degli Atti Soggetti a Contraddittorio alla Luce dei Nuovi Criteri .....                                        | 22        |
| 2.4.      | Atti per i Quali Esistono "Specifiche Forme di Interlocuzione" .....                                                   | 23        |
| 2.5.      | Analisi schematica degli atti che sono assoggettati all'obbligo di contraddittorio preventivo.....                     | 31        |
| 2.6.      | Ipotesi discussa: Gli accertamenti catastali.....                                                                      | 33        |
| 2.7.      | Ipotesi discussa: L'Avviso di Decadenza dal Beneficio "Prima Casa" e l'Esclusione dal Contraddittorio Preventivo ..... | 37        |
| 2.8.      | Ambito di Applicazione ed Esclusioni tipologiche.....                                                                  | 39        |
| 2.9.      | Natura e Ambito della Liquidazione Automatizzata .....                                                                 | 39        |
| 2.10.     | Natura e Funzione del Contraddittorio nel Controllo Formale ex art. 36 ter .....                                       | 42        |
| 2.11.     | Il contraddittorio preventivo per l'IMU e gli altri tributi locali.....                                                | 45        |
| 2.11.1.   | <i>Tesi I: L'Esclusione per gli Atti "Automatizzati" di Mera Liquidazione .....</i>                                    | <i>46</i> |
| 2.11.2.   | <i>Tesi II: L'Obbligatorietà del Contraddittorio in Presenza di Attività Valutativa.....</i>                           | <i>47</i> |
| 2.11.3.   | <i>Tesi III: La Necessità di Adeguamento Normativo degli Enti Locali.....</i>                                          | <i>48</i> |
| <b>3.</b> | <b>Il contraddittorio e il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti.....</b>                                   | <b>49</b> |
| 3.1.      | Qualificazione dell'Atto di Recupero rispetto al Contraddittorio.....                                                  | 49        |
| 3.2.      | Il Regime per i Crediti Inesistenti: L'Esclusione Normativa .....                                                      | 49        |
| 3.3.      | Il Regime per i Crediti Non Spettanti: La Regola Generale e le Sue Eccezioni .....                                     | 50        |
| 3.4.      | La Gestione delle Contestazioni Miste .....                                                                            | 50        |
| 3.5.      | Esempi Pratici.....                                                                                                    | 51        |
| <b>4.</b> | <b>L'istituto del contraddittorio preventivo generalizzato e la procedura di accertamento con adesione.....</b>        | <b>52</b> |
| 4.1.      | La Nuova Architettura del Procedimento di Accertamento: Coordinamento e Interconnessione .....                         | 52        |
| 4.2.      | L'Interconnessione Procedurale: Le Opzioni del Contribuente a Seguito della Comunicazione dello Schema d'Atto .....    | 53        |
| 4.3.      | La Persistenza della Facoltà di Adesione dopo la Notifica dell'Atto Finale.....                                        | 54        |
| 4.4.      | La Complessa Gestione dei Termini di Decadenza: Un Sistema a "Doppia Proroga" .....                                    | 54        |
| <b>5.</b> | <b>La Portata e l'Evoluzione del Principio del Contraddittorio secondo le Sezioni Unite.....</b>                       | <b>55</b> |
| 5.1.      | Il principio del contraddittorio nei tributi armonizzati e la Sentenza, Cass. Sez Unite n. 21271/2025 .....            | 55        |
| 5.2.      | Applicazione Pratica dei Principi alle operazioni soggettivamente inesistenti (Sentenza n. 8615/2026) .....            | 56        |
| 5.2.1.    | <i>Esempi di Prova di Resistenza Assoluta.....</i>                                                                     | <i>57</i> |
| 5.2.2.    | <i>Esempi di Prova di Resistenza Non Assoluta .....</i>                                                                | <i>58</i> |
| <b>6.</b> | <b>Conclusioni .....</b>                                                                                               | <b>59</b> |
| <b>7.</b> | <b>Riferimenti bibliografici e normativi .....</b>                                                                     | <b>62</b> |
| 7.1.      | Fonti normative principali .....                                                                                       | 62        |
| 7.2.      | Giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.....                                                       | 62        |
| 7.3.      | Giurisprudenza della Corte di Cassazione.....                                                                          | 63        |
| 7.4.      | Giurisprudenza della Corte Costituzionale .....                                                                        | 64        |
| 7.5.      | Giurisprudenza di merito.....                                                                                          | 64        |
| 7.6.      | Dottrina .....                                                                                                         | 64        |



## **1. LA RIFORMA DEL 2023: L'ART. 6-BIS DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

### **1.1. La legge delega n. 111/2023 e i criteri direttivi**

La legge 9 agosto 2023, n. 111 (c.d. legge delega per la riforma fiscale) ha costituito il fondamento normativo della riforma del contraddittorio endoprocedimentale. Tra i principi e i criteri direttivi della delega, di particolare rilievo è l'art. 4, comma 1, lett. f), che prevedeva la revisione dello Statuto del contribuente attraverso, tra l'altro, “una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità”.

Altrettanto rilevante è l'art. 17, comma 1, lett. b), che, nell'ambito dei procedimenti accertativi, prevedeva l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, nonché la previsione di una disposizione generale e omogenea sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, indipendentemente dalle modalità attuative del controllo (a tavolino, ovvero mediante accessi, ispezioni e verifiche).

Il principio oggetto della delega era orientato ad accogliere il monito dei giudici costituzionali espresso **nella sentenza n. 47/2023**, rendendo generalizzate le regole di fondo che già governavano il contraddittorio preventivo nelle ipotesi allora disciplinate dal legislatore.

La relazione illustrativa al decreto attuativo ha precisato che il legislatore delegato avrebbe dovuto prevedere “*in via generalizzata il livello di maggior tutela già adesso previsto dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212 del 2000 e avallato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 701/2019)*”, così richiamandosi espressamente all'orientamento che escludeva la necessità della prova di resistenza in caso di violazione del termine dilatorio stabilito dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

### **1.2. Il D.lgs. n. 219/2023 e l'innesto dell'art. 6-bis nello Statuto del contribuente**

Il D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, attuativo della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente, è entrato in vigore il 18 gennaio 2024 (quindici giorni dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

L'art. 1, comma 1, lett. e), di tale decreto ha introdotto nello Statuto del contribuente il nuovo art. 6-bis, intitolato “Principio del contraddittorio”, il cui contenuto disciplina

compiutamente il diritto del contribuente alla partecipazione al procedimento tributario prima dell'emissione dell'atto impositivo.

La norma ha una struttura articolata in quattro commi, che regolano rispettivamente:

- l'ambito di applicazione dell'obbligo di contraddittorio (comma 1);
- le eccezioni a tale obbligo (comma 2);
- le modalità di instaurazione del contraddittorio (comma 3);
- il contenuto dell'atto definitivo (comma 4).

Il primo comma stabilisce che, salvo quanto previsto dal comma 2, *“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”*. La scelta di fare riferimento all'annullabilità — e non alla nullità come indicato nella legge delega — è stata oggetto di riflessioni in dottrina: tale scelta implica che il vizio debba essere eccepito con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non possa essere rilevato d'ufficio dal giudice, il che riduce in misura non trascurabile la portata pratica della garanzia.

Il secondo comma introduce alcune deroghe all'obbligo di contraddittorio, prevedendo che tale diritto non sussiste *“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 terzo comma disciplina le modalità di instaurazione del contraddittorio: *“Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo”*.

Il terzo comma aggiunge poi una disciplina specifica relativa alla proroga del termine di decadenza per l'emissione dell'atto definitivo.

Il quarto comma, infine, prevede che *“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”*.

Oltre alla norma cardine costituita dall'art. 6 bis, per perimetrare la portata applicativa del contraddittorio procedimentale, occorre considerare altre fonti normative. In particolare

- Decreto Legge 29 marzo 2024, n. 39 (convertito in Legge n. 67/2024): l'Art. 7 stabilisce il regime transitorio, fissando l'applicabilità delle nuove disposizioni agli atti emessi a partire dal 30 aprile 2024; Art. 7-bis: Norma di interpretazione autentica che restringe significativamente l'ambito applicativo dell'art. 6-bis, escludendo gli atti privi di "pretesa impositiva", quelli con "specifiche forme di interlocuzione" nonché il recupero di crediti d'imposta "inesistenti";
- Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 aprile 2024: individua le categorie di atti esclusi dall'obbligo di contraddittorio (atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale).
- D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, Art. 19: Elenca gli atti impugnabili dinanzi alla giurisdizione tributaria, definendo così il perimetro generale di applicazione dell'art. 6-bis.

L'introduzione della nuova disciplina, tuttavia, lungi dal risolvere ogni incertezza, ha generato nuove e complesse problematiche interpretative che definiscono i "confini" del contraddittorio.

L'analisi non può sottrarsi alla disamina delle seguenti problematiche:

- Confini temporali: L'interpretazione del termine "atti emessi" entro il 30 aprile 2024 per l'esclusione dalla nuova disciplina;
- Confini materiali (le esclusioni): La portata della generalizzazione è erosa da numerose deroghe, tra cui l'esclusione degli atti "automatizzati" e "di pronta liquidazione", le cui definizioni nel D.M. 24 aprile 2024 sono state criticate per l'eccessiva ampiezza, includendo atti che implicano valutazioni giuridiche complesse, come gli avvisi per decadenza da agevolazioni fiscali; l'esclusione degli atti "privi di pretesa impositiva", introdotta con norma di interpretazione autentica, che lascia fuori dal perimetro della garanzia atti potenzialmente molto lesivi come gli accertamenti catastali; La distinzione procedurale basata sulla qualificazione del credito d'imposta come "inesistente" (escluso dal

- contraddittorio) o "non spettante" (soggetto a contraddittorio), che sposta il dibattito su una qualificazione giuridica preliminare e complessa;
- Criticità procedurali: la natura dello "schema di atto", che interviene quando l'Ufficio ha già formato il proprio convincimento, rischia di trasformare il contraddittorio in una fase meramente pre-contenziosa anziché di "formazione partecipata" dell'atto; il rapporto tra la presentazione di controdeduzioni e la richiesta di accesso agli atti, formulati in modo apparentemente alternativo dalla norma, sollevando dubbi sulla effettività della difesa;
  - Estensione ai tributi locali: l'applicazione del nuovo principio agli enti locali, come i Comuni per l'IMU, e la necessità per quest'ultimi di adeguare i propri procedimenti, così rappresentando un'ulteriore area di criticità e sviluppo.

### **1.3. Il contraddittorio 'informato ed effettivo': il dato temporale**

La questione relativa al discrimine temporale per l'applicazione del nuovo contraddittorio preventivo obbligatorio, introdotto dall'art. 6-bis della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), ha generato un significativo dibattito interpretativo.

Il fulcro della controversia risiede nell'interpretazione dell'art. 7 del D.L. 29 marzo 2024, n. 39, secondo cui le nuove disposizioni "*non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024*" (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Agrigento, sentenza n. 2240/2025; Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Agrigento, sentenza n. 2241/2025*).

Da questa disposizione sono scaturite due tesi contrapposte, che si differenziano per l'individuazione del momento giuridicamente rilevante: la mera formazione dell'atto da parte dell'Ufficio (emissione) oppure il perfezionamento della sua notifica al contribuente.

**La prima tesi, sostenitrice della rilevanza della data di emissione**, maggioritaria nella giurisprudenza di merito, si fonda su un'interpretazione strettamente letterale della norma transitoria.

Secondo questo orientamento, l'unico momento determinante per stabilire la disciplina procedurale applicabile è costituito dalla data in cui l'atto impositivo è stato formato e sottoscritto dall'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, se un atto è stato "emesso" entro il 29 aprile 2024, ad esso continua ad applicarsi la disciplina previgente,

che non prevedeva un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, anche qualora la sua notifica al contribuente sia avvenuta in data successiva al 30 aprile 2024.

Questa interpretazione si basa sulla chiara dizione della legge, che utilizza il termine "emessi" e non "notificati". Un'interpretazione differente, dunque, risulterebbe "del tutto avulsa dal dato letterale della norma che opera un chiaro riferimento alla data di "emissione" e non di notifica dell'atto".

Aderendo a tale orientamento, la **Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado del Piemonte, con la sentenza n. 446/2025**, ha respinto l'eccezione di violazione dell'art. 6-bis affermando che "*tale disposizione non risulta applicabile alla fattispecie in esame, nella quale l'atto impositivo impugnato è stato emesso, come si è visto, in data 19.3.2024*". Il collegio ha poi esplicitamente citato l'art. 7 del D.L. n. 39/2024 come norma che chiarisce il regime transitorio.

Parimenti, la **Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Enna, con la sentenza n. 347/2025**, ha stabilito che l'art. 7 del D.L. n. 39/2024 fissa l'applicabilità del nuovo contraddittorio "soltanto agli atti emessi dal 30 aprile 2024". Nel caso di specie, ha escluso l'applicazione della nuova norma poiché l'atto era stato "emesso e notificato in data 22.4.2024", confermando la centralità del momento dell'emissione.

**La seconda tesi, per contro, attribuisce rilevanza alla data di notifica dell'atto.**

Tale orientamento, di carattere più sostanzialista e definita "pro-contribuente", sostiene che per escludere l'applicazione del nuovo e più garantista regime del contraddittorio, l'atto impositivo (o l'invito che lo precede) debba essere stato non solo emesso, ma anche notificato al contribuente prima del 30 aprile 2024

Il fondamento di questa interpretazione risiede nella qualificazione degli atti di accertamento tributario come **atti recettizi**. Un atto recettizio, per sua natura, produce i propri effetti giuridici nella sfera del destinatario solo nel momento in cui viene portato a sua legale conoscenza. Pertanto, la sola emissione (la formazione dell'atto all'interno dell'Ufficio) non sarebbe sufficiente a consolidare gli effetti dell'atto stesso, essendo necessario il perfezionamento del procedimento di notificazione. Secondo questa visione, il legislatore avrebbe usato il termine "emissione" in senso atecnico, intendendo in realtà il momento in cui l'atto completa il suo *iter* e giunge a conoscenza del destinatario (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Siracusa, sentenza n. 1326/2025*).

Il contrasto tra le due tesi può essere analizzato anche alla luce del **principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione**, consolidato dalla giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. n. 477/2002) e di legittimità (Cass. S.U. n. 40543/2021). Secondo tale principio, gli effetti della notifica si producono in momenti diversi per il notificante e per il destinatario:

- Per il **notificante** (l'ente impositore), gli effetti, in particolare l'impedimento della decadenza, si producono al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario o all'agente postale;
- Per il **destinatario** (il contribuente), gli effetti (come la decorrenza del termine per l'impugnazione) si producono al momento della ricezione dell'atto.

La prima tesi letterale appare più coerente con la *ratio* di questo principio, in quanto valorizza l'attività posta in essere dall'ente impositore (l'emissione dell'atto) come momento sufficiente a determinare il regime giuridico applicabile, in analogia con quanto avviene per l'impedimento della decadenza.

La tesi sostanzialista, per contro, si pone in una posizione di apparente contrasto con il principio di scissione. Dando prevalenza assoluta alla natura recettizia dell'atto, essa richiede il completamento dell'intero *iter* notificatorio affinché si possa applicare la vecchia disciplina, di fatto non riconoscendo rilevanza autonoma al momento in cui l'ente si è attivato per la notifica.

In conclusione, la questione del discrimine temporale per l'applicazione dell'art. 6-bis evidenzia un conflitto tra due logiche giuridiche:

- da un lato, la certezza del diritto e l'aderenza al dato testuale, supportate dal principio generale della scissione degli effetti della notifica;
- dall'altro, una lettura costituzionalmente orientata e sostanzialista che, valorizzando la natura recettizia dell'atto impositivo, mira a estendere massimamente le nuove garanzie partecipative a favore del contribuente.

#### **1.4. Lo schema d'atto e il superamento dell'impostazione sostanzialista**

Fulcro dell'innovazione procedurale in cui si sostanzia il contraddittorio è costituito dallo **schema di atto**, concepito come lo strumento primario per garantire che il dialogo tra le parti sia "*informato ed effettivo*" prima dell'emissione di un provvedimento impositivo definitivo.

Lo schema di atto non rappresenta un mero avviso d'inizio dell'attività accertativa, quanto piuttosto un atto procedimentale con una funzione specifica e una natura giuridica ben definita, che ne determina le conseguenze processuali.

La funzione principale dello schema di atto consiste nell'avviare formalmente il contraddittorio, mettendo il contribuente nelle condizioni di conoscere in dettaglio la pretesa che l'Amministrazione finanziaria intende formalizzare. Come previsto dall'art. 6-bis, comma 1, dello Statuto, tutti gli atti autonomamente impugnabili devono essere preceduti, a pena di **annullabilità**, da questo contraddittorio.

Lo schema di atto, pertanto, deve contenere una ricostruzione esaustiva dei fatti, degli elementi probatori e delle ragioni giuridiche che fondano la potenziale pretesa, anticipando di fatto il contenuto dell'avviso di accertamento finale.

L'individuazione di uno specifico atto che segna il momento instaurativo del contraddittorio ha determinato l'abbandono dell'orientamento sostanzialistico precedentemente affermatosi della giurisprudenza di legittimità.

Prima della riforma attuata con il D.lgs. n. 219/2023, l'obbligo del contraddittorio preventivo, pur affermato come principio generale di derivazione europea e nazionale, non era disciplinato da una procedura standardizzata.

In questo contesto, la giurisprudenza di legittimità aveva adottato un approccio prevalentemente "sostanzialista", volto a verificare se, in concreto, vi fosse stata una qualsiasi forma di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo.

L'**ordinanza della Corte di Cassazione n. 16873/2024** (e la coeva n. 16942/2024) si inserisce perfettamente in questo filone interpretativo. La Corte, in quella sede, ha ritenuto che un semplice "**invito con la richiesta di esibizione di documentazione**" fosse uno strumento idoneo e sufficiente a soddisfare l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale.

L'analisi di tale orientamento rivela i seguenti aspetti chiave per comprendere come la previgente giurisprudenza intendesse il contraddittorio anteriormente alla riforma.

In particolare, la disamina dei sopra citati precedenti induce a ritenere che il contraddittorio, come inteso a livello giurisprudenziale, si connotava per

- **Assenza di Formalismo:** Non era richiesta una forma specifica per l'interlocuzione. Strumenti come questionari, inviti a comparire o richieste documentali erano considerati validi.
- **Focus sulla Partecipazione Sostanziale:** L'elemento dirimente era la possibilità, anche solo potenziale, per il contribuente di rappresentare le proprie ragioni o fornire elementi a sua difesa.
- **Iniziativa Informativa a Carico del Contribuente:** L'invito a fornire documenti poneva l'onere informativo principalmente sul contribuente, chiamato a "rispondere" ad una richiesta dell'Ufficio, spesso senza conoscere ancora la tesi accertativa completa che l'Amministrazione sta elaborando.

Questo approccio, sebbene mirasse a garantire una forma di dialogo, è stato criticato per la sua potenziale debolezza garantista, in quanto non assicurava che il contribuente fosse messo a conoscenza in modo completo e dettagliato della pretesa che si stava delineando a suo carico.

L'introduzione dell'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente ha segnato una rottura netta con l'approccio precedente, introducendo una procedura formalizzata e standardizzata per l'attuazione del contraddittorio. Il perno di questa nuova procedura è appunto lo "**schema di atto**".

Lo schema di atto non è un mero invito o una richiesta di documenti, quanto piuttosto un atto con caratteristiche precise:

- **Contenuto Pre-impositivo:** Deve anticipare in modo completo il contenuto del futuro atto impositivo, esponendo le ragioni di fatto e di diritto della pretesa. La sua funzione consiste nel rendere il contraddittorio "informato ed effettivo".
- **Iniziativa Informativa a Carico dell'Amministrazione:** A differenza dell'invito a fornire documenti, lo schema di atto inverte il flusso informativo. È l'Amministrazione che deve "scoprire le sue carte" per prima, mettendo il contribuente nella condizione di difendersi su una tesi accertativa già delineata.
- **Procedura Garantita:** La comunicazione dello schema di atto innesca una fase procedimentale scandita da termini perentori (i 60 giorni di "stand-still") e sanzionata, in caso di violazione, con l'**annullabilità** dell'atto finale.

- **Obbligo di Motivazione Rafforzata:** L'atto conclusivo deve dare conto delle osservazioni del contribuente, motivando specificamente in merito a quelle non accolte.

Pertanto, il rapporto tra lo schema di atto e l'orientamento espresso dall'ordinanza n. 16873/2024 è un rapporto di **superamento normativo**. La nuova disciplina non si limita a codificare il principio del contraddittorio, bensì ne stabilisce le modalità di attuazione in modo così dettagliato da rendere inapplicabile, per il futuro, la logica "sostanzialista" e de-formalizzata della giurisprudenza precedente.

L'introduzione dello schema di atto è intesa proprio a **superare le interpretazioni meno formalizzate** che ritenevano sufficienti strumenti meno strutturati.

In conclusione, l'ordinanza n. 16873/2024 rappresenta un'importante testimonianza dell'interpretazione del contraddittorio nel regime previgente, caratterizzato da un approccio flessibile e sostanzialista.

Tuttavia, per tutti gli atti emessi sotto l'imperio della nuova normativa (con le relative esclusioni e discipline transitorie), tale orientamento deve considerarsi superato. Il legislatore, con l'art. 6-bis, ha scelto di elevare il contraddittorio ad una fase procedimentale necessaria e formalizzata, il cui mancato o irrituale espletamento tramite lo schema di atto costituisce un vizio invalidante del provvedimento finale.

La forma, in questo nuovo contesto, diventa essa stessa garanzia di sostanza.

### **1.5. Natura Giuridica: Atto Endoprocedimentale non Autonomamente Impugnabile**

Una questione procedurale di primaria importanza, chiarita dalla giurisprudenza di merito, riguarda la natura giuridica dello schema di atto, essendosi rimarcato come quest'ultimo non costituisca né un atto impositivo né un atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

La **Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, con la sentenza n. 324/2025**, ha stabilito in modo inequivocabile che lo schema di atto è una "comunicazione preliminare" e non un atto impositivo. Il suo scopo è unicamente quello di instaurare il contraddittorio preventivo. La Corte ha dichiarato inammissibile un ricorso proposto direttamente contro tale schema, affermando: "*lo schema di atto di cui all'articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000 è, quindi, una comunicazione preliminare (...) che precede l'avviso di accertamento tributario, introdotta per garantire il principio del contraddittorio tra contribuente*

e Amministrazione Finanziaria; pertanto, le uniche possibili azioni che il contribuente può intraprendere nei confronti di tale atto sono le seguenti: le osservazioni (c.d. controdeduzioni); l'adesione; il ravvedimento" (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, sentenza n. 324/2025).

La riferita qualificazione implica che il contribuente non può contestare giudizialmente lo schema di atto, dovendo attendere l'emissione dell'atto definitivo per far valere le proprie ragioni, inclusa l'eventuale violazione delle regole procedurali del contraddittorio. L'art. 6-bis, comma 3, delinea una procedura scandita da termini precisi e diritti specifici per il contribuente.

L'Amministrazione finanziaria comunica lo schema di atto assegnando al contribuente un termine **non inferiore a 60 giorni** per presentare eventuali controdeduzioni. Durante questo periodo, l'Amministrazione non può emettere l'atto definitivo. Questa fase di "stand-still" è essenziale per garantire l'effettività del contraddittorio.

L'art. 6-bis, comma 3, consente al contribuente, entro il termine di 60 giorni, di presentare "eventuali controdeduzioni **ovvero**, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo".

L'uso della congiunzione "ovvero" ha sollevato dubbi interpretativi circa una possibile alternatività tra la presentazione di osservazioni e il diritto di accesso. Tuttavia, come evidenziato dalla dottrina prevalente, un'interpretazione sistematica e conforme alla legge delega porta a concludere che il contribuente possa esercitare entrambi i diritti, in quanto l'accesso agli atti è spesso propedeutico alla formulazione di controdeduzioni informate. All'esito del contraddittorio, l'Amministrazione è tenuta ad un obbligo di **motivazione rafforzata**.

L'art. 6-bis, comma 4, stabilisce che l'atto definitivo deve tenere conto delle osservazioni del contribuente e deve essere specificamente motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere. La violazione di questo obbligo non configura un vizio del contraddittorio, ma un vizio di motivazione dell'atto finale, che dovrà essere specificamente eccepito in sede di impugnazione.

#### **1.6. Le possibili invalidità del provvedimento collegate allo schema d'atto.**

Il principio fondamentale del contraddittorio introdotto dall'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente impone che la sua attuazione sia "*informata ed effettiva*". Tanto implica che al contribuente sia data la possibilità di conoscere l'esatta pretesa che l'Amministrazione

Finanziaria intenda avanzare, al fine di poter esercitare pienamente il proprio diritto di difesa.

Lo schema d'atto comunicato ai sensi del comma 3 dell'art. 6-bis definisce il perimetro oggettivo e soggettivo della futura, eventuale pretesa impositiva. Qualsiasi divergenza sostanziale tra lo schema d'atto e l'atto impositivo finale, che introduca nuovi presupposti di fatto o di diritto, inficia la validità del contraddittorio stesso, rendendolo meramente apparente per le parti innovative.

La riforma attuata con il D.lgs. n. 219/2023 ha rafforzato questo principio introducendo il comma 1-bis all'articolo 7 dello Statuto, il quale sancisce: "*I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.*".

Questa norma, letta in combinato disposto con l'art. 6-bis, cristallizza il contenuto della pretesa al momento della comunicazione dello schema d'atto. Se l'Amministrazione, a seguito delle controdeduzioni del contribuente o di un riesame interno, intende fondare l'accertamento su fatti o prove diverse, non può semplicemente inserirli nell'atto finale. Deve, se ancora nei termini, emettere un nuovo schema d'atto o un atto diverso, garantendo un nuovo contraddittorio su tali elementi.

La violazione di questo principio determina l'**annullabilità** dell'atto impositivo per la parte che eccede o diverge da quanto preannunciato nello schema.

**Possono riscontrarsi le seguenti divergenze:**

- **Mutamento della qualificazione giuridica:** Lo schema d'atto contesta la deducibilità di costi per "sponsorizzazioni", qualificandoli come non inerenti. A seguito delle difese del contribuente, l'atto di accertamento finale disconosce gli stessi costi, ma riqualificandoli come "spese di rappresentanza" e contestandone la deducibilità per il superamento dei limiti di legge. In questo caso, la base giuridica della pretesa è mutata, impedendo al contribuente di difendersi sulla nuova qualificazione durante il contraddittorio.
- **Introduzione di nuovi fatti:** Lo schema d'atto contesta maggiori ricavi basati su presunzioni derivanti da un elenco di clienti (elenco A). Nelle sue osservazioni, il contribuente fornisce la prova della regolarità delle operazioni con i clienti dell'elenco A. L'atto di accertamento finale conferma la pretesa di maggiori ricavi, ma basandola su un diverso elenco di presunti clienti (elenco B), mai menzionato

nello schema d'atto. La pretesa si fonda su un presupposto fattuale nuovo, su cui non vi è stato contraddittorio.

L'articolo 6-bis, comma 4, dello Statuto del Contribuente stabilisce che: "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."

Questa disposizione impone un duplice obbligo all'Amministrazione:

1. **Obbligo di valutazione (sostanziale):** L'Ufficio deve effettivamente "tenere conto" delle osservazioni, esaminandole nel merito.
2. **Obbligo di motivazione (formale):** L'atto finale deve esternare le ragioni per cui le specifiche argomentazioni del contribuente sono state disattese.

La giurisprudenza formatasi sul previgente art. 12, comma 7, dello Statuto, pur in un contesto normativo meno stringente, aveva già tracciato una distinzione importante. La Corte di Cassazione ha chiarito che la nullità dell'atto si verifica se l'Ufficio non abbia neppure esaminato i rilievi, manifestando apertamente di non averli considerati.

Di contro, qualora li abbia esaminati ma non abbia inserito nell'avviso le risposte puntuali, l'avviso poteva essere ritenuto valido (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 3092 del 09-02-2021*).

Tuttavia, la nuova formulazione dell'art. 6-bis, comma 4, è più rigorosa e sembra imporre un obbligo di "motivazione rafforzata". La mancata o generica risposta alle osservazioni del contribuente può integrare un vizio di violazione di legge (per mancato rispetto della procedura) ed un vizio di difetto di motivazione, entrambi causa di **annullabilità** dell'atto.

#### **Esempi pratici:**

- **Risposta apparente o stereotipata:** Il contribuente presenta memorie dettagliate, supportate da perizie e documenti, per dimostrare l'inerenza di un costo. L'atto di accertamento finale si limita a respingere le osservazioni con una formula generica come "le osservazioni presentate non sono idonee a superare i rilievi" senza entrare nel merito delle prove fornite. Tale motivazione è meramente apparente e viola l'obbligo di confutazione specifica.
- **Silenzio su un punto decisivo:** Nello schema d'atto vengono contestati tre diversi rilievi. Il contribuente presenta osservazioni su tutti e tre. L'atto finale motiva dettagliatamente il rigetto delle osservazioni relative ai primi due rilievi, ma omette completamente di menzionare le argomentazioni difensive relative al

terzo rilievo, confermandolo senza alcuna giustificazione. Per questa parte, l'atto è viziato per violazione dell'art. 6-bis, comma 4.

Come anticipato nel primo punto, l'utilizzo nell'atto finale di mezzi di prova non indicati o allegati allo schema d'atto (o non resi disponibili su richiesta di accesso agli atti) costituisce una violazione diretta del combinato disposto degli articoli 6-bis e 7, comma 1-bis, dello Statuto.

Il contraddittorio è "informato" solo se il contribuente è messo a conoscenza di tutti gli elementi probatori su cui si fonda la potenziale pretesa. L'introduzione di nuove prove nell'atto finale lede il diritto di difesa, poiché il contribuente non ha avuto la possibilità di contestarle o di fornire prove contrarie nella fase procedimentale.

Questa violazione rende l'atto **annullabile**, almeno per la parte della pretesa che si fonda su tali nuove prove. Il giudice tributario, investito della questione, dovrà annullare l'atto se la prova della fondatezza della pretesa manca, è contraddittoria o insufficiente, e l'insufficienza può derivare proprio dall'inutilizzabilità delle prove irrualmente introdotte.

**Si pone poi la questione dell'applicabilità al contraddittorio procedimentale dell'art. 21 octies della legge 241/1990.**

L'articolo 21-octies, comma 2, della Legge n. 241/1990 prevede una sanatoria per i vizi procedurali o di forma quando il contenuto del provvedimento "non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" (c.d. dequotazione del vizio formale per gli atti vincolati).

La giurisprudenza, anche prima della riforma del 2023, ha costantemente escluso l'applicabilità di tale norma in materia tributaria, in particolare con riferimento alla violazione del contraddittorio endoprocedimentale (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Pescara, sentenza n. 3/2023*).

Le ragioni di questa esclusione sono principalmente due:

1. **Natura non meramente vincolata dell'atto impositivo:** Sebbene l'attività di accertamento sia doverosa (vincolata nell'*an*), il suo contenuto dispositivo (*quid*) non è predeterminato per legge, costituendo piuttosto il risultato di una valutazione di fatti, elementi e prove. La pretesa tributaria è un "atto a contenuto variabile in relazione al diverso fatto economico presupposto", cosicché non risponde alla fenomenologia dell'atto a contenuto vincolato.

2. **Funzione di garanzia del contraddittorio:** Il contraddittorio non è un mero adempimento formale, quanto piuttosto uno strumento essenziale per la corretta formazione della pretesa e per l'attuazione dei principi di collaborazione e buona fede. La sua violazione non rappresenta un vizio "irrilevante", in quanto lede direttamente il diritto di difesa del contribuente. Consentirne la sanatoria tramite l'art. 21-octies svuoterebbe di significato la garanzia stessa.

Con l'introduzione dell'art. 6-bis, che prevede espressamente l'**annullabilità** come sanzione per la violazione del contraddittorio, l'inapplicabilità della sanatoria ex art. 21-octies risulta ulteriormente rafforzata. Il legislatore ha operato una valutazione *ex ante*, ritenendo la violazione del contraddittorio sempre e comunque invalidante, senza lasciare spazio ad una valutazione *ex post* sulla potenziale inutilità della partecipazione del contribuente (la c.d. "prova di resistenza", peraltro ormai superata per tutti i tributi con la nuova norma) (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 18 del 01-01-2026*).

### **1.7. Proroga e Posticipazione dei Termini di Decadenza in Materia di Accertamento Tributario**

La disciplina dei termini di decadenza per l'esercizio del potere impositivo ha subito, negli ultimi anni, una profonda e complessa evoluzione, determinata dall'interazione di due distinti interventi normativi: la legislazione emergenziale volta a fronteggiare la pandemia da COVID-19 e la riforma dello Statuto dei diritti del contribuente (D.Lgs. n. 219/2023). Tali interventi hanno dato vita a un meccanismo di estensione dei termini che opera su due livelli, cumulandosi e producendo un significativo differimento delle scadenze originarie.

Il primo fattore di estensione temporale è rappresentato dalla sospensione dei termini disposta dall'articolo 67, comma 1, del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia").

Tale norma ha sospeso, per il periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori.

La questione interpretativa di maggior rilievo, ormai risolta in modo univoco dalla giurisprudenza di legittimità e di merito, ha riguardato l'ambito di applicazione di tale sospensione.

È stato chiarito che la sospensione, della durata di 85 giorni, non si limita a prorogare i soli termini in scadenza nell'anno 2020, ma si applica a tutti i termini di decadenza che erano "in corso" durante il periodo di sospensione.

Come statuito dalla Corte di Cassazione, la normativa deve essere interpretata "*nel senso che i termini di sospensione si applicano non soltanto in relazione a quelle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, nel senso che si determina uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione*" (Cass. Civ., Sez. 5, N. 33752 del 23-12-2025).

Il riferito principio, che trova fondamento anche nel richiamo all'articolo 12 del D.Lgs. n. 159/2015, comporta che tutti i termini di accertamento non ancora spirati all'8 marzo 2020 beneficiano di una proroga automatica di 85 giorni (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Napoli, sentenza n. 5951/2025).

Va precisato che una disciplina speciale, dettata dall'art.157 del D.L. n. 34/2020, ha regolato i termini di decadenza in scadenza specificamente tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, prevedendo un meccanismo di proroga che, secondo la giurisprudenza, ha "assorbito" la sospensione di 85 giorni per quel particolare intervallo temporale (Cass. Civ., Sez. 5, N. 17668 del 30-06-2025).

Tuttavia, per tutti i termini di decadenza con scadenza successiva al 31 dicembre 2020, la regola generale della proroga di 85 giorni è rimasta pienamente operante.

La riforma dello Statuto del Contribuente, con l'introduzione dell'obbligo generalizzato del contraddittorio preventivo, ha introdotto un secondo e più incisivo meccanismo di estensione dei termini.

Per bilanciare la nuova garanzia procedimentale con l'esigenza dell'Amministrazione di disporre di un tempo adeguato ai fini dell'esercizio dell'azione accertativa, l'articolo 6-bis, comma 3, ha previsto una specifica posticipazione dei termini di decadenza.

La norma stabilisce che, qualora la scadenza del termine di 60 giorni concesso al contribuente per le controdeduzioni sia successiva al termine di decadenza, o qualora tra le due scadenze intercorrano meno di 120 giorni, il termine di decadenza "è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio".

Questo meccanismo non opera come una sospensione, ma come una vera e propria **posticipazione** a una data certa. L'Amministrazione che notifica uno schema d'atto in

prossimità della scadenza si garantisce un periodo "cuscinetto" di 120 giorni per completare la procedura, a partire dalla fine del contraddittorio, senza incorrere in decadenze.

Per attivare validamente tale posticipazione, è essenziale che l'Amministrazione notifichi lo schema d'atto prima della scadenza del termine di decadenza (già prorogato, come visto, dalla normativa COVID).

A tal fine, la giurisprudenza applica costantemente il **principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione**, sancito dalle Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n. 40543/2021).

In base a tale principio, per l'ente impositore notificante, gli effetti della notifica si producono e il termine di decadenza si considera rispettato al momento della **consegna dell'atto all'agente notificatore** (ufficio postale o ufficiale giudiziario), essendo irrilevante la data, eventualmente successiva, di ricezione da parte del contribuente (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Chieti, sentenza n. 116/2025*).

L'effetto più rilevante deriva dal cumulo sequenziale dei due meccanismi di estensione. La giurisprudenza di merito ha già avuto modo di confermare tale operatività congiunta. Un'esemplificazione chiara di tale meccanismo cumulativo è offerta dalla sentenza n. 116/2025 della Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Chieti.

Il caso analizzato dalla Corte può essere così schematizzato:

- **Contesto:** Avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2018.
- **Termine di Decadenza Originario:** Il termine quinquennale scadeva il 31 dicembre 2023.
- **Fase 1 - Applicazione della Proroga COVID:** In applicazione dell'art. 67 del D.L. n. 18/2020, il termine del 31 dicembre 2023 è stato prorogato di 85 giorni. La nuova scadenza per l'azione accertativa è stata quindi posticipata al **25 marzo 2024**.
- **Fase 2 - Notifica dello Schema d'Atto e Rispetto della Decadenza:** L'Amministrazione Finanziaria ha consegnato lo schema d'atto per la spedizione in data **14 marzo 2024**. Con tale azione, effettuata prima del 25 marzo 2024, ha tempestivamente interrotto la decadenza, in virtù del principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione.

- **Fase 3 - Decorrenza del Contraddittorio:** Lo schema d'atto è stato ricevuto dal contribuente in data 22 aprile 2024. Da tale data è iniziato a decorrere il termine di 60 giorni per la presentazione delle osservazioni, con scadenza fissata al 21 giugno 2024.
- **Fase 4 - Attivazione della Posticipazione ex Art. 6-bis:** Poiché la scadenza del termine per il contraddittorio (21 giugno 2024) era successiva al termine di decadenza già prorogato (25 marzo 2024), si è attivato il meccanismo di posticipazione previsto dall'art. 6-bis, comma 3.
- **Nuovo Termine di Decadenza Finale:** Il termine ultimo per la notifica dell'avviso di accertamento definitivo è stato conseguentemente posticipato al **120° giorno successivo al 21 giugno 2024**, e quindi fissato al **19 ottobre 2024**.

Questo esempio dimostra in modo inequivocabile come la proroga COVID e la posticipazione procedurale operino in sequenza, determinando un'estensione complessiva dei termini ben superiore a quella derivante dai singoli interventi normativi. In sintesi, l'attuale quadro normativo e giurisprudenziale delinea un sistema complesso di estensione dei termini di decadenza, caratterizzato da un effetto a cascata.

La proroga generalizzata di 85 giorni, derivante dalla normativa emergenziale, costituisce il primo livello di estensione. La successiva notifica dello schema d'atto, entro tale termine prorogato, innesca un secondo e più ampio meccanismo di posticipazione, che ridefinisce la scadenza finale per l'esercizio del potere impositivo. La corretta comprensione e applicazione di questa sequenza procedimentale è divenuta un elemento imprescindibile per la valutazione della tempestività e, di conseguenza, della legittimità dell'azione accertativa.

## 2. GLI ATTI ASSOGGETTATI AL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

### 2.1. Introduzione: Dal Principio Generale ai Criteri Selettivi

La riforma dello Statuto dei diritti del contribuente, attuata con il D.Lgs. n. 219/2023, come sopra detto, ha introdotto l'articolo 6-bis nella Legge n. 212/2000, stabilendo un principio di portata generale: *"tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo"*.

Il perimetro di questa garanzia è stato inizialmente identificato con la vasta categoria degli atti impugnabili, sia quelli "tipici" elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, sia quelli "atipici" riconosciuti dalla giurisprudenza come portatori di una pretesa lesiva.

Tuttavia, la portata di questa generalizzazione è stata profondamente incisa e ridimensionata dall'articolo 7-bis del D.L. 29 marzo 2024, n. 39 (convertito dalla Legge n. 67/2024).

Tale norma, fornendo un'interpretazione autentica dell'art. 6-bis, ha introdotto criteri selettivi più stringenti, **tali da trasformare la regola da generale a condizionata**. L'individuazione degli atti soggetti a contraddittorio obbligatorio richiede, pertanto, un'analisi che vada oltre il mero richiamo all'impugnabilità dell'atto e applichi i filtri introdotti dal legislatore.

### 2.2. I Criteri Selettivi della Norma di Interpretazione Autentica

L'art. 7-bis, comma 1, del D.L. n. 39/2024 ha chiarito che l'obbligo di contraddittorio preventivo si applica **esclusivamente** agli atti che soddisfano cumulativamente determinati requisiti positivi e negativi.

In sintesi, un atto è soggetto a contraddittorio obbligatorio se:

1. È autonomamente impugnabile;
2. Reca una **"pretesa impositiva"**;
3. **Non** è un atto per il quale la normativa prevede già **"specifiche forme di interlocuzione"**;
4. **Non** è un atto di recupero di **crediti d'imposta "inesistenti"**.

Di conseguenza, sono soggetti a contraddittorio preventivo tutti gli atti che, superando le esclusioni per gli atti automatizzati e di pronta liquidazione, soddisfano i criteri sopra menzionati.

### **2.3. Analisi degli Atti Soggetti a Contraddittorio alla Luce dei Nuovi Criteri**

Applicando i filtri interpretativi, è possibile delineare le principali categorie di atti che rimangono soggette all'obbligo di contraddittorio preventivo.

Il primo e più importante criterio è la presenza di una "pretesa impositiva". Rientrano in questa categoria tutti gli atti che non si limitano a certificare una situazione giuridica, bensì manifestano una richiesta di pagamento, determinando l'imponibile e/o l'imposta dovuta.

In particolare, vi rientrano

1. **Avvisi di Accertamento (art. 19, lett. a, D.Lgs. 546/1992):** Rappresentano l'archetipo dell'atto con pretesa impositiva. Sono inclusi gli accertamenti analitici, induttivi, sintetici (redditometro) e parziali, a condizione che non rientrino nelle esclusioni per gli atti automatizzati. Ad esempio, un accertamento parziale basato su una complessa valutazione di segnalazioni non è escluso, a differenza di quello derivante da un mero incrocio di dati certi.
2. **Atti di Recupero di Crediti d'Imposta "Non Spettanti":** La norma di interpretazione autentica esclude espressamente solo il recupero dei crediti "inesistenti". *A contrario*, gli atti di recupero che contestano crediti "non spettanti" (cioè crediti esistenti ma utilizzati in violazione delle modalità o dei requisiti soggettivi/oggettivi) rimangono soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo. La giurisprudenza di merito ha già confermato questa distinzione, sottolineando che l'obbligo permane per gli atti che contestano la non spettanza del credito (*Cass. Civ., Sez. U, N. 21271 del 25-07-2025*).
3. **Avvisi di Liquidazione con Funzione Accertativa:** Un avviso di liquidazione (art. 19, lett. b), pur essendo formalmente un atto liquidatorio, è soggetto a contraddittorio se sostanzialmente manifesta per la prima volta una pretesa impositiva basata su una riqualificazione giuridica o una nuova valutazione dei fatti (es. riqualificazione di un atto ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 131/1986). Sono per contro esclusi gli avvisi di liquidazione per omessi versamenti o per decadenza da agevolazioni, in quanto considerati atti di pronta liquidazione o automatizzati.

#### 2.4. Atti per i Quali Esistono "Specifiche Forme di Interlocazione"

Il secondo filtro esclude l'applicazione dell'art. 6-bis se la procedura di origine prevede già un dialogo strutturato.

La qualificazione di una procedura come "interlocutoria" è divenuta un punto centrale del dibattito.

A tal fine di cruciale importanza è la norma di interpretazione autentica contenuta nell'**art. 7-bis del D.L. n. 39/2024** (convertito in Legge n. 67/2024), avendo quest'ultima chiarito che l'obbligo di cui al comma 1 dell'art. 6-bis non si applica agli atti "*per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente*" (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Roma, sentenza n. 8660/2025).

La ratio di tale esclusione risiede nel principio di specialità e nell'esigenza di efficienza e proporzionalità dell'azione amministrativa.

L'intento consiste nell'evitare inutili duplicazioni procedurali e aggravii, preservando i modelli procedurali già esistenti che garantiscono un adeguato livello di partecipazione del contribuente.

La Relazione illustrativa al D.lgs. n. 219/2023 conferma tale approccio, specificando che restano esclusi dall'applicazione della nuova disciplina generale "*gli atti per i quali è già previsto a livello legislativo un modello procedimentale conchiuso che di per sé ricomprende una fase di interlocuzione preventiva*".

L'ordinamento tributario contempla diverse fattispecie in cui il contraddittorio è già strutturato attraverso procedure specifiche, che prevalgono sulla disciplina generale dello schema di atto.

Di seguito si analizzano le principali.

##### - **Abuso del Diritto (Art. 10-bis, L. 212/2000)**

La disciplina dell'abuso del diritto prevede un rigoroso percorso procedimentale a garanzia del contribuente. I commi da 6 a 9 dell'art. 10-bis dello Statuto stabiliscono che l'atto di accertamento della condotta abusiva debba essere preceduto, **a pena di nullità**, dalla notifica di una **richiesta di chiarimenti**. In tale richiesta, l'Amministrazione deve indicare i motivi per cui ritiene configurabile l'abuso. Al contribuente è assegnato un termine di **sessanta giorni** per fornire le proprie controdeduzioni. L'atto impositivo finale deve essere specificamente motivato non solo in relazione alla condotta abusiva,

ma anche con riferimento ai chiarimenti forniti dal contribuente che l'Ufficio non intende accogliere.

Questa procedura, che si colloca in una fase istruttoria avanzata, costituisce un "modello procedimentale concluso" che garantisce un confronto preventivo e motivato, rendendo superflua la successiva comunicazione dello schema di atto.

Si pone a questo punto una questione particolarmente avvertita dalla giurisprudenza di legittimità volta a stabilire le conseguenze allorquando l'Amministrazione Finanziaria emetta un avviso di accertamento qualificando una condotta come evasione (e quindi senza attivare il contraddittorio rafforzato di cui all'art. 10-bis) e, successivamente, il giudice tributario, nel corso del giudizio, riqualifica la medesima condotta come abuso del diritto.

L'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, espresso in particolare nella recente sentenza n. 10706 del 23 aprile 2025, ha fornito una soluzione che bilancia le garanzie del contribuente con i poteri officiosi del giudice.

Il principio cardine è che la **rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto da parte del giudice non è preclusa dal mancato esperimento del contraddittorio preventivo specifico da parte dell'Amministrazione.**

La Suprema Corte ha argomentato che la diversa qualificazione giuridica del fatto operata dal giudice "*non incida sugli oneri procedurali imposti a carico dell'Amministrazione*" (Cass. Civ., Sez. 5, N. 10706 del 23-04-2025).

La ragione di tale impostazione risiede nella necessità di preservare il potere-dovere del giudice di rilevare d'ufficio il negozio abusivo, un principio affermato sin dalle celebri sentenze delle Sezioni Unite del 2008.

La diversa qualificazione giuridica del fatto – che, in materia di abuso, può essere operata anche d'ufficio nel corso del giudizio - non incide sugli oneri procedurali imposti a carico dell'Amministrazione previsti dall'art. 10-bis, L. 212/2000 in ragione del fatto che, ove si propendesse per la soluzione opposta, verrebbe meno in radice la rilevabilità d'ufficio, anche in sede di legittimità, del negozio abusivo, la quale, invece, è pacificamente ammessa.

In altre parole, se la riqualificazione giudiziale comportasse automaticamente la nullità dell'atto per il vizio procedimentale originario, il potere del giudice di rilevare l'abuso sarebbe di fatto svuotato.

L'atto sarebbe annullato per ragioni formali, impedendo al giudice di pronunciarsi nel merito del rapporto tributario e di accertare la pretesa erariale fondata sulla condotta abusiva.

La soluzione giurisprudenziale non lascia, tuttavia, il contribuente privo di tutele. Sebbene il vizio procedimentale originario (mancata attivazione del contraddittorio rafforzato) venga "superato" dalla riqualificazione officiosa, il diritto di difesa e il principio del contraddittorio devono essere pienamente garantiti **all'interno del processo**.

Quando il giudice prospetti una riqualificazione da evasione ad abuso, egli è tenuto, in ossequio all'art. 101, comma 2, c.p.c. (principio della "terza via"), a stimolare il contraddittorio tra le parti su tale nuova qualificazione. Ciò consente al contribuente di esercitare pienamente il proprio diritto di difesa in sede processuale, fornendo tutte le argomentazioni e le prove a sostegno della non abusività della condotta, e in particolare dimostrando la sussistenza di "valide ragioni extrafiscali".

In sintesi, il contraddittorio che non si è svolto in fase amministrativa viene recuperato e garantito in fase giurisdizionale.

L'onere della prova rimane ripartito secondo le regole dell'art. 10-bis:

- l'Amministrazione (o il giudice che riqualifica) deve dimostrare gli elementi costitutivi dell'abuso (vantaggio fiscale indebito, assenza di sostanza economica),
- il contribuente ha l'onere di provare l'esistenza di ragioni extrafiscali non marginali.

In conclusione, l'ordinamento, attraverso l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, ha stabilito che la riqualificazione giudiziale da evasione ad abuso del diritto non determina la nullità dell'atto impositivo per il mancato esperimento del contraddittorio endoprocedimentale specifico. Tale vizio è superato dal potere officioso del giudice di qualificare correttamente la fattispecie, a condizione che il diritto di difesa del contribuente sia pienamente assicurato nel corso del processo, attraverso un contraddittorio effettivo sulla nuova qualificazione giuridica della condotta.

- **Disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* (CFC) (Art. 167, T.U.I.R.)**

Anche la normativa sulle società controllate estere (CFC) contiene specifiche garanzie partecipative. I commi 11 e 12 dell'art. 167 del T.U.I.R. dispongono che l'Ufficio, prima

di procedere all'accertamento, debba notificare al contribuente un avviso, concedendogli un termine di **novanta giorni** per fornire le prove necessarie a dimostrare la sussistenza della causa esimente (svolgimento di un'effettiva attività economica) e ottenere la disapplicazione della disciplina.

La prassi amministrativa ha confermato che, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove fornite, è tenuta a darne **specificativa motivazione** nel successivo avviso di accertamento. La concessione di un termine così ampio (superiore ai 60 giorni previsti dall'art. 6-bis) e l'onere di una motivazione puntuale sulle difese del contribuente qualificano questa procedura come una forma di interlocuzione rafforzata, funzionalmente analoga a quella dello schema di atto.

- **Accertamento Sintetico (Art. 38, D.P.R. n. 600/1973)**

La procedura di accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche è caratterizzata da un meccanismo di contraddittorio particolarmente strutturato.

L'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973, stabilisce l'**obbligo** per l'Ufficio di **invitare il contribuente a comparire** per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.

Questo doppio passaggio (invito a comparire e avvio dell'adesione) costituisce una forma di contraddittorio rafforzato che permette al contribuente di fornire la prova contraria rispetto alle presunzioni dell'Ufficio. La stessa Relazione illustrativa al D.M. 24 aprile 2024 cita l'accertamento sintetico come esempio paradigmatico di tipologia di accertamento già presidiata da precisi obblighi procedurali che escludono l'applicazione dello schema di atto.

D'altronde, proprio in ragione della natura presuntiva dell'accertamento e della centralità della prova contraria, il legislatore ha previsto una procedura di contraddittorio specifica e rafforzata, che prevale sulla nuova disciplina generale dello "schema di atto" di cui all'art. 6-bis della Legge n. 212/2000.

L'**art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973** stabilisce un percorso procedimentale obbligatorio e bifasico:

1. L'Ufficio ha l'**obbligo di invitare il contribuente a comparire** di persona o tramite rappresentante per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

2. Successivamente, deve **avviare il procedimento di accertamento con adesione** ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.

Pertanto, l'accertamento sintetico è escluso dall'applicazione della procedura dello schema di atto, in quanto già dotato di una propria, specifica e inderogabile forma di interlocuzione preventiva.

Il contraddittorio nell'ambito dell'accertamento sintetico si sostanzia, in larga parte, nella richiesta da parte dell'Ufficio di documenti e chiarimenti, tipicamente attraverso la notifica di un **questionario** ai sensi dell'**art. 32 del D.P.R. n. 600/1973**. La mancata o tardiva risposta a tale richiesta produce conseguenze procedurali di eccezionale gravità per il contribuente.

La norma citata, infatti, sancisce una sanzione di **inutilizzabilità**, sia in sede amministrativa che contenziosa, dei dati, delle notizie e dei documenti non forniti in risposta agli inviti dell'Ufficio.

La giurisprudenza di legittimità ha delineato con precisione la portata e le condizioni di operatività di tale sanzione:

- **Automatismo e Rilevabilità d'Ufficio:** La preclusione processuale opera in modo automatico come conseguenza diretta della condotta omissiva del contribuente. Non è necessaria un'eccezione di parte, potendo essere rilevata d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del giudizio (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 1539 del 15-01-2024*).
- **Condizioni per l'Operatività:** L'inutilizzabilità scatta solo a precise condizioni, la cui prova incombe sull'Amministrazione Finanziaria. L'invito a esibire i documenti deve essere "**specifico e puntuale**" e deve essere accompagnato da un esplicito "**avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza**" (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 1539 del 15-01-2024*). In assenza di una richiesta chiara e di un avviso sulle conseguenze, la sanzione non può operare, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 53 Cost. che tutelano il diritto di difesa e la capacità contributiva. La sanzione dell'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 citato, opera solo in presenza di un invito specifico e puntuale all'esibizione da parte dell'Amministrazione purché accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza, che si giustifica - in deroga ai

principi di cui agli artt. 24 e 53 Cost. - per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il Fisco" (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 1374 del 15-01-2024*).

- **Causa non Imputabile:** Il contribuente può superare la preclusione solo depositando la documentazione con l'atto introduttivo del giudizio e dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere alla richiesta per "**causa a lui non imputabile**" (*Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado della Calabria, sentenza n. 533/2024*). L'onere di provare tale circostanza grava interamente sul contribuente, e la giurisprudenza ha interpretato tale eccezione in modo restrittivo, escludendo, ad esempio, che la colpa del professionista incaricato possa di per sé integrare una causa non imputabile, se il contribuente non dimostra di aver diligentemente vigilato sul suo operato (*Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado delle Marche, sentenza n. 1351/2022*).

L'interazione tra la procedura di accertamento sintetico e la preclusione di cui all'art. 32 crea un meccanismo procedurale di notevole rigore. Se il contribuente, durante la fase del contraddittorio preventivo, non risponda al questionario dell'Ufficio o non produca i documenti richiesti per dimostrare l'origine delle somme utilizzate per le spese contestate, egli sarà **processualmente impossibilitato a utilizzare tali documenti in giudizio**.

Di conseguenza, il suo diritto a fornire la prova contraria, pur astrattamente garantito dall'art. 38, viene di fatto svuotato di contenuto. La preclusione istruttoria gli impedisce di allegare gli elementi necessari a superare la presunzione su cui si fonda l'accertamento dell'Ufficio. L'omessa collaborazione nella fase amministrativa si traduce in una drastica compressione del diritto di difesa nella successiva fase contenziosa.

In conclusione, nell'ambito dell'accertamento sintetico, il contraddittorio preventivo non è solo una garanzia formale, ma rappresenta anche il momento procedurale decisivo in cui il contribuente deve esercitare il proprio diritto-dovere di leale collaborazione. L'omessa o tardiva risposta a richieste documentali specifiche e corredate da avvertimento attiva una preclusione probatoria che, nella maggior parte dei casi, rende impossibile fornire la prova contraria e determina la soccombenza del contribuente nel merito della pretesa.

- **Atto di Contestazione delle Sanzioni (Art. 16, D.Lgs. n. 472/1997)**

Il procedimento sanzionatorio è un altro ambito in cui vige una specifica forma di interlocuzione.

L'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che, a seguito della notifica dell'atto di contestazione, il trasgressore possa, entro il termine per ricorrere, produrre **deduzioni difensive**. Qualora il contribuente presenti tali deduzioni, l'Ufficio è tenuto, nel termine di decadenza di un anno, a irrogare le sanzioni con un atto motivato, **a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni medesime**. Questa previsione garantisce che le argomentazioni del contribuente siano prese in esame e che l'eventuale rigetto sia esplicitato nell'atto finale. Tale meccanismo è stato ritenuto sufficiente a integrare un'adeguata interlocuzione preventiva, escludendo la necessità di un ulteriore passaggio tramite schema di atto, come confermato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 219/2023.

L'esclusione dall'obbligo di comunicazione dello schema di atto per le procedure dotate di specifiche forme di interlocuzione si fonda su una presunzione di equivalenza funzionale.

Il legislatore considera che tali procedure già soddisfino l'esigenza di un confronto informato ed effettivo prima dell'emissione del provvedimento finale.

Tuttavia, questa equiparazione solleva una questione di rilievo concernente il **diritto di accesso agli atti del fascicolo**. L'art. 6-bis, comma 3, della Legge n. 212/2000 prevede espressamente che il contribuente possa, su richiesta, "*accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo*".

Tale diritto non è sempre altrettanto esplicito nelle normative che disciplinano le altre forme di interlocuzione. Come osservato in dottrina, per garantire una tutela piena e non discriminatoria, il diritto di accesso dovrebbe essere riconosciuto anche in tutti i procedimenti accertativi presidiati da obblighi di interlocuzione specifici, proprio in virtù della loro equiparazione funzionale allo schema di atto.

Un'interpretazione contraria creerebbe una disparità di trattamento ingiustificata, limitando il diritto di difesa del contribuente in alcune procedure rispetto ad altre. La giurisprudenza amministrativa, anche prima della riforma, ha sostenuto la necessità di

garantire l'accesso agli atti per assicurare un contraddittorio effettivo, e tale principio appare oggi ancora più cogente alla luce della nuova sistemica normativa.

In conclusione, l'intervento della norma di interpretazione autentica ha profondamente modificato il quadro, restringendo l'obbligo di contraddittorio preventivo a una platea di atti più circoscritta rispetto a quella inizialmente delineata dal solo rinvio all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Allo stato attuale, sono soggetti a contraddittorio preventivo obbligatorio gli atti che, non rientrando nelle categorie escluse dal D.M. 24 aprile 2024 (atti automatizzati, di pronta liquidazione, ecc.), presentano le seguenti caratteristiche cumulative:

1. **Contengono una pretesa impositiva diretta**, ovvero una richiesta di pagamento di un tributo o di una sanzione.
2. Sono il risultato di un'**attività valutativa e non meramente seriale** da parte dell'Amministrazione.
3. **Non sono preceduti da altre forme di dialogo** strutturato e specifico previste dalla normativa di settore.

In definitiva, la portata universale della garanzia è stata oggetto di un significativo e immediato ridimensionamento ad opera dell'articolo 7-bis del D.L. 29 marzo 2024, n. 39 (convertito dalla Legge n. 67/2024).

Tale norma, fornendo un'interpretazione autentica e quindi retroattiva dell'art. 6-bis, ha introdotto una serie di rigorosi filtri selettivi, trasformando la regola da generale a condizionata.

Di conseguenza, l'individuazione degli atti soggetti a contraddittorio obbligatorio non può più basarsi sulla sola qualifica di "atto impugnabile", ma richiede un'analisi complessa che applichi i seguenti criteri cumulativi:

1. **Criterio Positivo:** L'atto deve recare una "**pretesa impositiva**" diretta
2. **Criteri Negativi (Esclusioni):**
  - L'atto non deve rientrare tra quelli "automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni", come specificamente individuati dal D.M. 24 aprile 2024.
  - Per l'atto non devono essere già previste dalla normativa di settore "**specifiche forme di interlocuzione**" tra Amministrazione e contribuente.

- L'atto non deve essere un atto di recupero di crediti d'imposta qualificati come "**inesistenti**".
- L'atto non deve essere un **diniego di istanza di rimborso**

## 2.5. Analisi schematica degli atti che sono assoggettati all'obbligo di contraddittorio preventivo

### - Atti Tipici (Onere di Impugnazione)

Gli atti tipici sono quelli espressamente elencati nell'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992, per i quali l'impugnazione costituisce un onere a pena di definitività della pretesa (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 25756 del 22-09-2025*).

### Atti Tipici Generalmente Soggetti a Contraddittorio Obbligatorio:

- **Avviso di Accertamento (art. 19, lett. a):** L'obbligo sussiste per tutte le metodologie accertative (analitica, induttiva, sintetica) che implicano un'attività valutativa e non meramente seriale da parte dell'Ufficio. Rientrano in questa categoria anche gli accertamenti parziali, sempre che siano "predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati" certi, come specificato dal D.M. 24 aprile 2024 (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Agrigento, sentenza n. 2241/2025*).
- **Avviso di Liquidazione con Funzione Sostanzialmente Accertativa (art. 19, lett. b):** Sebbene la maggior parte degli avvisi di liquidazione sia esclusa in quanto atti "di pronta liquidazione" (es. per omesso versamento di imposte autoliquidate), l'obbligo di contraddittorio sorge qualora l'atto, al di là del *nomen iuris*, manifesti per la prima volta una pretesa impositiva basata su una riqualificazione giuridica dei fatti (es. applicazione dell'art. 20 D.P.R. 131/1986) o su un'attività valutativa complessa che non si esaurisca in un mero calcolo aritmetico.

### - Atti Tipici Generalmente Esclusi dal Contraddittorio Obbligatorio:

- **Ruolo e Cartella di Pagamento (art. 19, lett. d):** Sono espressamente esclusi dal D.M. 24 aprile 2024, in quanto atti della riscossione considerati "automatizzati" e successivi a una pretesa già formalizzata.

- **Iscrizione di Ipoteca e Fermo di Beni Mobili (art. 19, lett. e-bis, e-ter):** Anch'essi sono esclusi dal D.M. 24 aprile 2024, rientrando tra gli atti della riscossione e le misure cautelari che non esprimono una nuova pretesa impositiva.
- **Rifiuto di Restituzione di Tributi (art. 19, lett. g):** La norma di interpretazione autentica (art. 7-bis, comma 2, D.L. 39/2024) ha chiarito esplicitamente che "rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso" tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, sentenza n. 595/2025*).

- **Atti Atipici (Impugnazione Facoltativa)**

Gli atti atipici sono quelli non elencati nell'art. 19, ma la cui impugnabilità è riconosciuta dalla giurisprudenza in quanto portatori di una pretesa definita e lesiva (*Cass. Civ., Sez. 5, N. 25756 del 22-09-2025*).

**Atti Atipici Potenzialmente Soggetti a Contraddittorio Obbligatorio:**

- **Atto di Recupero di Crediti d'Imposta "Non Spettanti":** è l'esempio più significativo di atto atipico soggetto a contraddittorio. La norma di interpretazione autentica ha creato una distinzione cruciale: mentre il recupero di crediti "inesistenti" (privi del presupposto costitutivo) è escluso, *a contrario* l'obbligo di contraddittorio permane per gli atti che contestano crediti "non spettanti", ossia crediti esistenti ma utilizzati in violazione delle modalità o dei requisiti soggettivi/oggettivi previsti dalla legge. Questi atti, infatti, recano una chiara pretesa impositiva e spesso richiedono un'analisi di merito che giustifica il confronto preventivo (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Genova, sentenza n. 340/2025*).

**Atti Atipici Esclusi dal Contraddittorio Obbligatorio:**

- **Atto di Recupero di Crediti d'Imposta "Inesistenti":** La norma di interpretazione autentica li esclude espressamente dall'obbligo di contraddittorio, presumibilmente per la gravità e l'evidenza della violazione (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, sentenza n. 309/2025*).
- **Comunicazione di Irregolarità (c.d. Avviso Bonario):** Questi atti, derivanti dai controlli automatizzati (art. 36-bis D.P.R. 600/73) o formali (art. 36-ter), sono esplicitamente esclusi dal D.M. 24 aprile 2024 in quanto atti di "pronta

liquidazione" o di "controllo formale" (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Agrigento, sentenza n. 2241/2025*). Resta fermo l'obbligo di interlocuzione previsto dall'art. 6, comma 5, della L. 212/2000 solo qualora sussistano "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

- **Preavviso di Fermo Amministrativo e di Iscrizione Ipotecaria:** Sebbene autonomamente impugnabili, questi atti sono prodromici a misure cautelari della riscossione. Non recano una "pretesa impositiva" nuova, ma si limitano a preannunciare un'azione esecutiva basata su una pretesa già formalizzata in un atto precedente (es. cartella di pagamento). Pertanto, non rientrano nell'ambito del contraddittorio obbligatorio definito dalla norma interpretativa.

L'intervento della norma di interpretazione autentica ha profondamente ridefinito il campo di applicazione del contraddittorio preventivo, trasformandolo da una garanzia quasi universale a una tutela mirata. Non è più sufficiente che un atto sia impugnabile per far scattare l'obbligo; è necessario che esso manifesti una **pretesa impositiva diretta, frutto di un'attività valutativa dell'Amministrazione, e che non sia già inserito in un procedimento con specifiche forme di dialogo o escluso da espresse previsioni normative.**

In sintesi, l'obbligo di contraddittorio si concentra oggi principalmente sugli **avvisi di accertamento** (sia tipici che atipici, come il recupero di crediti "non spettanti") che non derivino da meri controlli automatizzati e che richiedano un'istruttoria complessa. Sono invece esclusi la maggior parte degli atti della riscossione, gli atti meramente liquidatori, gli atti presupposto (come quelli catastali) e quelli per cui il legislatore ha previsto specifiche deroghe.

## **2.6. Ipotesi discussa: Gli accertamenti catastali**

La questione del contraddittorio preventivo per gli atti di accertamento catastale ha dato origine ad un contrasto giurisprudenziale di merito che merita di essere esaminato con attenzione.

L'art. 2 del D.M. 24 aprile 2024 esclude espressamente dall'obbligo di contraddittorio solo gli accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali, non anche gli atti di accertamento definitivo della rendita catastale a seguito di presentazione della c.d. DOCFA.

Si è dunque posta la questione se l'Agenzia delle Entrate fosse obbligata, a pena di invalidità del successivo avviso di accertamento, ad attivare preventivamente il contraddittorio con il contribuente anche in relazione agli atti di classamento.

La giurisprudenza di merito ha fornito risposte divergenti.

Un primo orientamento giurisprudenziale di merito sostiene la piena applicabilità dell'obbligo di contraddittorio preventivo, sancito dall'art. 6-bis della Legge n. 212/2000, anche agli avvisi di accertamento catastale.

Tale tesi si fonda su una serie di argomentazioni sistematiche e letterali.

1. La Regola Generale e le Eccezioni Tassative: Il punto di partenza di questo orientamento è il tenore letterale del comma 1 dell'art. 6-bis, che stabilisce una regola generale: *"tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo"*. Le eccezioni a tale principio, elencate al comma 2 (atti automatizzati, di pronta liquidazione, ecc.), sono considerate tassative e di stretta interpretazione.
2. Natura non Automatizzata dell'Accertamento Catastale: I sostenitori di questa tesi evidenziano come l'accertamento catastale non possa rientrare tra gli *"atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati"* esclusi dal contraddittorio. Al contrario, esso implica un'attività valutativa e discrezionale da parte dell'Ufficio, che comporta *"una verifica comparativa dell'immobile con immobili simili, e, se necessario, accesso in sito e, quindi, una attività di stima con un apprezzamento di merito"*. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Trieste, nella sentenza n. 111/2025, ha rafforzato questo punto osservando che il decreto ministeriale attuativo (D.M. 24 aprile 2024), nell'individuare gli atti esclusi, menziona solo specifici accertamenti catastali minori, confermando *"implicitamente la necessità del contraddittorio preventivo per tutti gli altri accertamenti catastali"* (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Trieste, sentenza n. 111/2025).
3. Insussistenza di "Specifiche Forme di Interlocazione": L'argomento principale utilizzato per escludere il contraddittorio si basa sulla norma di interpretazione autentica (art. 7-bis, D.L. n. 39/2024), che esonera gli atti *"per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocazione"*. L'orientamento favorevole contesta che la

procedura DOCFA (Documenti Catasto Fabbricati) possa essere qualificata come tale. La giurisprudenza di merito ha chiarito che la presentazione della dichiarazione DOCFA è un "*atto volontario unilaterale del contribuente che l'Agenzia valuta a campione senza alcun obbligo di informare il contribuente*". Pertanto, non costituisce un vero e proprio dialogo preventivo tra le parti (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Trieste, sentenza n. 111/2025*). La stessa Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, pur giungendo a conclusioni opposte per altri motivi, ha specificato che la presentazione del DOCFA non può essere considerata una forma di interlocuzione idonea a escludere l'obbligo di contraddittorio.

4. Essenzialità del Contraddittorio dopo l'Abrogazione del Reclamo-Mediazione: La necessità di un confronto preventivo è accentuata, secondo alcuni giudici, dalla recente abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione (ex art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992). Tale strumento offriva al contribuente uno spazio di dialogo con l'Amministrazione prima dell'instaurazione del contenzioso. La sua eliminazione rende il contraddittorio preventivo ancora più "*essenziale e non soggetto a deroghe se non quelle tassativamente previste*".

L'orientamento giurisprudenziale che appare prevalente, e che trova il suo principale riferimento nella sentenza n. 8660/2025 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, esclude l'obbligo di contraddittorio preventivo per gli accertamenti catastali.

Le argomentazioni a sostegno di questa tesi sono principalmente due.

1. Natura "Fortemente Partecipativa" della Procedura DOCFA: Una prima linea argomentativa, che si pone in continuità con la giurisprudenza di legittimità formata prima della riforma del 2023, valorizza la natura della procedura DOCFA. La Corte di Cassazione ha costantemente ribadito che, poiché il procedimento viene avviato su iniziativa del contribuente che fornisce tutti gli elementi fattuali per la valutazione, esso ha una "*natura fortemente partecipativa*" (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Roma, sentenza n. 6715/2025; Cass. Civ., Sez. 5, N. 33190 del 18-12-2025; Cass. Civ., Sez. 6, N. 37480 del 22-12-2022*). Questa partecipazione attiva del contribuente nella fase di proposizione della rendita renderebbe superfluo un ulteriore contraddittorio formale, in quanto l'Ufficio si

limita ad una diversa valutazione tecnica dei dati già forniti (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Roma, sentenza n. 6715/2025*).

2. Assenza di una "Pretesa Impositiva" (Argomento Dirimente): L'argomento decisivo, che ha acquisito centralità a seguito della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 7-bis del D.L. n. 39/2024, riguarda la natura dell'atto di accertamento catastale. Tale norma ha circoscritto l'applicazione dell'art. 6-bis "*esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva*". Come analiticamente illustrato dalla CGT di Roma nella sentenza n. 8660/2025, l'atto di classamento, pur modificando la rendita catastale, non contiene in sé una richiesta di pagamento di un tributo, rappresentando di contro un atto presupposto, la cui efficacia impositiva si manifesterà solo successivamente, attraverso atti di liquidazione di altri tributi (come l'IMU o le imposte sui redditi) che utilizzano la rendita come base di calcolo. L'atto di accertamento catastale, poiché non reca una "*pretesa impositiva*" diretta, non rientra nell'ambito di applicazione del contraddittorio obbligatorio come definito dalla legge di interpretazione autentica. Quest'ultima rappresenta la "*assorbente e dirimente ragione*" che, secondo tale orientamento, esclude l'obbligo per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio preventivo.

Il dibattito sull'obbligo del contraddittorio preventivo in materia di accertamento catastale, pur vedendo posizioni contrastanti nella giurisprudenza di merito, sembra orientarsi verso una soluzione negativa.

La tesi favorevole all'obbligo si basa su un'interpretazione estensiva della portata generale dell'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente, sottolineando la natura valutativa e non automatizzata dell'atto nonché negando che la procedura DOCFA costituisca una reale forma di interlocuzione.

Tuttavia, la tesi contraria appare attualmente più solida, soprattutto dopo l'intervento della norma di interpretazione autentica (art. 7-bis, D.L. n. 39/2024). L'argomento secondo cui l'atto di accertamento catastale non reca una "pretesa impositiva" diretta, ma è un mero atto presupposto, si è rivelato decisivo per escluderlo dall'ambito di applicazione del nuovo contraddittorio obbligatorio. Questa interpretazione, oltre a essere letteralmente fondata sulla normativa vigente, si allinea con il consolidato orientamento della Corte di Cassazione che, già in passato, aveva escluso un obbligo

generalizzato di contraddittorio per i tributi non armonizzati e per le procedure DOCFA (Cass. Civ., Sez. 5, N. 33190 del 18-12-2025; Cass. Civ., Sez. 6, N. 37480 del 22-12-2022).

## **2.7. Ipotesi discussa: L'Avviso di Decadenza dal Beneficio "Prima Casa" e l'Esclusione dal Contraddittorio Preventivo**

L'avviso di liquidazione per decadenza dalle agevolazioni "prima casa" è l'atto con cui l'Amministrazione finanziaria recupera le maggiori imposte (di registro, ipotecarie e catastali) e irroga le relative sanzioni quando il contribuente non rispetta le condizioni previste dalla legge per il consolidamento del beneficio, concesso in via provvisoria al momento dell'acquisto.

La causa più frequente di decadenza è il mancato trasferimento della residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile entro il termine perentorio di 18 mesi dall'atto di compravendita.

La recente introduzione dell'articolo 6-bis nella Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) ha generalizzato l'obbligo del contraddittorio preventivo per tutti gli atti autonomamente impugnabili, a pena di annullabilità. Tuttavia, il comma 2 del medesimo articolo prevede delle eccezioni per specifiche categorie di atti, tra cui quelli "*automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni*".

In attuazione di tale norma, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 aprile 2024 ha individuato puntualmente gli atti esclusi. In particolare, l'articolo 2, lettera f), di tale decreto esclude esplicitamente dall'obbligo di contraddittorio preventivo gli **avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali**.

La *ratio* di questa esclusione risiede nella natura stessa dell'atto.

L'avviso di decadenza dal beneficio "prima casa" è considerato un atto "sostanzialmente automatizzato", poiché la sua emissione è conseguenza di una mera attività di riscontro cartolare da parte dell'Ufficio, limitandosi quest'ultimo a verificare il mancato adempimento di un obbligo di legge (es. il trasferimento della residenza) senza compiere alcuna attività valutativa o estimativa complessa.

L'esclusione dal contraddittorio preventivo solleva un'importante questione circa la possibilità per il contribuente di definire la pretesa attraverso l'istituto dell'accertamento con adesione (D.Lgs. n. 218/1997).

Sebbene la giurisprudenza di legittimità abbia mostrato un'apertura, la sua applicabilità pratica in questo specifico contesto appare altamente problematica.

La Corte di Cassazione ha affermato che, ai fini della qualificazione di un atto come impositivo, non rileva il suo *nomen iuris* (avviso di liquidazione), ma la sua funzione sostanziale.

Un atto, allorquando esprima per la prima volta una pretesa fiscale maggiore di quella originariamente applicata, manifestando un potere autoritativo, assume natura di atto impositivo e, come tale, è potenzialmente definibile in adesione. In linea con questo principio, la stessa Corte (sentenza n. 38288/2021) ha ammesso la possibilità di definire in adesione avvisi di liquidazione che disconoscevano le agevolazioni IVA "prima casa", riconoscendo che tali atti si basano su elementi valutativi che concretizzano un'attività tipicamente accertativa.

Nonostante l'orientamento giurisprudenziale, si evidenziano due ostacoli dirimenti all'utilizzo dell'adesione per gli avvisi di decadenza dal beneficio "prima casa".

1. **Incompatibilità Sostanziale:** L'accertamento con adesione presuppone l'esistenza di margini di "contrattazione" tra Fisco e contribuente, tipici delle questioni estimative. La questione della decadenza dal beneficio "prima casa", per contro, è di natura binaria: occorre accertare se i requisiti di legge siano stati o meno rispettati. Non sono prospettabili soluzioni intermedie o di compromesso sulla sussistenza dei presupposti per l'agevolazione. Di conseguenza, l'istituto dell'adesione appare sostanzialmente incompatibile con la natura della controversia, in cui non vi è nulla da "concordare".
2. **Rischi Procedurali per il Contribuente:** Data l'esclusione dal contraddittorio preventivo, è altamente probabile che l'Ufficio non emetta, contestualmente alla notifica dell'atto, l'invito a comparire per l'adesione. Se il contribuente presentasse di propria iniziativa un'istanza di adesione, si esporrebbe a un grave rischio. Come chiarito dalla Corte di Cassazione (Ordinanza n. 18397/2020), la presentazione di un'istanza per un atto non definibile in adesione **non produce l'effetto di sospendere il termine per l'impugnazione**. Il contribuente, attendendo l'esito di un'istanza inammissibile, potrebbe quindi veder decorrere il termine perentorio per ricorrere al giudice, con la conseguente e definitiva cristallizzazione della pretesa tributaria

## **2.8. Ambito di Applicazione ed Esclusioni tipologiche**

Il comma 2 dell'art. 6-bis e il D.M. 24 aprile 2024 escludono una serie di atti in ragione della loro natura applicando un criterio prettamente tipologico.

In particolare, come sopra già evidenziato, sono esclusi:

- **Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati:** come quelli derivanti da incroci di banche dati.
- **Atti di pronta liquidazione** e di **controllo formale delle dichiarazioni.**
- **Atti di recupero** di crediti d'imposta inesistenti.
- **Atti di diniego** di istanze di rimborso.
- Casi motivati di **fondato pericolo per la riscossione.**

## **2.9. Natura e Ambito della Liquidazione Automatizzata**

La liquidazione automatizzata della dichiarazione è una procedura di controllo preliminare, seriale e non discrezionale, che l'Amministrazione Finanziaria applica a tutte le dichiarazioni fiscali presentate.

La sua natura è di **liquidazione e non di accertamento** in senso stretto; si tratta di un'attività puramente documentale e automatizzata, basata esclusivamente sui dati forniti dal contribuente nella dichiarazione e su quelli già presenti nell'Anagrafe Tributaria.

La giurisprudenza ha costantemente ribadito che tale procedura è consentita solo quando non tocca la posizione sostanziale del contribuente e non implica profili valutativi, estimativi o attività di indagine complesse (Cass. Civ., Sez. 5, N. 14178 del 24-05-2019). Si tratta di un "mero riscontro cartolare" (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Torino, sentenza n. 971/2021).

Le operazioni consentite dall'art. 36-bis, comma 2, sono tassativamente indicate e includono:

- Correzione di errori materiali e di calcolo.
- Correzione di errori nel riporto di eccedenze da dichiarazioni precedenti.
- Riduzione di detrazioni, deduzioni e crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella di legge o non spettanti sulla base dei dati dichiarati.
- Controllo della rispondenza e della tempestività dei versamenti.

Qualsiasi attività che richieda una valutazione giuridica complessa, l'interpretazione di norme, la qualificazione di fatti o la risoluzione di questioni di imponibilità esula dall'ambito di applicazione dell'art. 36-bis.

L'articolo 36-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 prevede che, qualora dal controllo emerga un risultato diverso da quello dichiarato, l'esito della liquidazione venga comunicato al contribuente (c.d. "avviso bonario").

La finalità di questa comunicazione è duplice:

1. **Evitare la reiterazione di errori** da parte del contribuente in futuro.
2. **Consentire la regolarizzazione** degli aspetti formali, permettendo al contribuente di fornire chiarimenti o di sanare la propria posizione beneficiando di sanzioni ridotte.

La giurisprudenza ha chiarito che tale comunicazione non è posta a presidio del diritto di difesa, ma persegue finalità deflattive e di collaborazione.

La questione centrale riguarda l'obbligatorietà del contraddittorio prima dell'emissione della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato.

Il quadro normativo e giurisprudenziale delinea una regola generale e un'importante eccezione.

In via generale, la procedura di liquidazione automatizzata **non è soggetta all'obbligo di contraddittorio preventivo**. Questa esclusione, già consolidata in giurisprudenza, è stata formalizzata dalla recente riforma dello Statuto dei Diritti del Contribuente (D.lgs. n. 219/2023).

Il nuovo articolo 6-bis dello Statuto, pur introducendo un obbligo generalizzato di contraddittorio, al comma 2 esclude espressamente "gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, quelli di pronta liquidazione e gli atti di controllo formale".

Il D.M. del 24 aprile 2024 ha confermato che le comunicazioni degli esiti della liquidazione ex art. 36-bis rientrano in questa categoria di esclusione (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Roma, sentenza n. 7746/2025).

Di conseguenza, l'omissione della comunicazione di irregolarità ("avviso bonario") costituisce una **mera irregolarità** e non determina la nullità della successiva cartella di pagamento.

In tema di riscossione delle imposte, ai sensi degli artt. 36bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta e, comunque, la sua omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Napoli, sentenza n. 14270/2023).

Questo orientamento è stato ribadito in numerosi casi, specialmente quando la pretesa deriva dal mero mancato versamento di somme che lo stesso contribuente ha dichiarato (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Torino, sentenza n. 971/2021; Cass. Civ., Sez. 5, N. 5340 del 10-03-2026).

L'obbligo di contraddittorio preventivo, la cui omissione determina la nullità dell'atto, sorge in applicazione dell'art. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente) **"qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"**.

Questo si verifica quando l'Amministrazione non si limita ad un mero riscontro cartolare, ma deve procedere ad attività che implicano interpretazione, qualificazione di fatti o risoluzione di questioni giuridiche.

In questi casi, il controllo travalica i limiti dell'art. 36-bis e il contribuente non può essere colto di "sorpresa" da una cartella di pagamento senza essere stato preventivamente invitato a fornire chiarimenti (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Vibo Valentia, sentenza n. 225/2023).

La giurisprudenza ha costantemente affermato questo principio: "Come chiaramente risulta dal testo di legge, e come nel periodo più recente questa Corte ha costantemente affermato in tema di riscossione delle imposte, l'art. 6, comma 5, cit. non impone, dunque, l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" (v. Cass. n. 7536/2011; n. 795/2011; n. 26316/2010).

Situazione, quest'ultima, che non ricorre (o comunque non necessariamente ricorre) nel caso soggetto alla ripetuta disposizione, che suppone un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo”.

#### **Esempi Giurisprudenziali:**

- **Contraddittorio non necessario:** La Corte di Cassazione ha ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo senza contraddittorio per il recupero di imposte dichiarate e non versate, o per la contestazione di detrazioni e crediti basata su incongruenze meramente documentali, senza valutazioni giuridiche complesse (Cass. Civ., Sez. 5, N. 5340 del 10-03-2026 ). Ad esempio, la notifica di una cartella all'erede per un debito del *de cuius* risultante da controllo automatizzato è legittima anche senza avviso bonario, se la pretesa riguarda un importo dichiarato e non versato, non essendoci "incertezze rilevanti".
- **Contraddittorio necessario:** Una Corte di Giustizia Tributaria ha annullato una cartella emessa ex art. 36-bis perché l'Ufficio, per negare la validità di alcune operazioni, aveva compiuto un confronto tra i dati dichiarati e una dichiarazione integrativa, effettuando quindi "più ampie attività conoscitive" che andavano oltre il mero riscontro cartolare e che avrebbero richiesto un contraddittorio preventivo (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Vibo Valentia, sentenza n. 225/2023). In questo caso, l'incertezza non era meramente formale, ma richiedeva una valutazione sostanziale che imponeva il coinvolgimento del contribuente.

In conclusione, la procedura ex art. 36-bis si colloca in un regime speciale dove il contraddittorio preventivo è escluso per legge, data la sua natura automatizzata. Tuttavia, tale esclusione cessa di operare e l'obbligo di interlocuzione sorge a pena di nullità ogni qualvolta l'Amministrazione, pur utilizzando formalmente tale procedura, di fatto compie valutazioni di merito che generano "incertezze rilevanti" sulla dichiarazione.

#### **2.10. Natura e Funzione del Contraddittorio nel Controllo Formale ex art. 36 ter**

Il controllo formale ex art. 36-ter rappresenta una procedura di verifica intermedia, più incisiva della mera liquidazione automatizzata (art. 36-bis) ma meno approfondita di un accertamento vero e proprio.

A differenza del controllo automatizzato, che si basa su un riscontro meramente cartolare dei dati dichiarati, il controllo formale consente all'Amministrazione Finanziaria di svolgere una, seppur ridotta, attività istruttoria (Cass. Civ., Sez. 5, N. 23987 del 29-10-2020).

L'ufficio può difatti richiedere al contribuente la documentazione a supporto di oneri deducibili o detraibili e confrontare i dati dichiarati con informazioni provenienti da fonti esterne (es. comunicazioni dei sostituti d'imposta).

Data questa maggiore incisività, il legislatore ha previsto una specifica e inderogabile sequenza procedimentale volta a garantire un'effettiva interlocuzione tra Fisco e contribuente.

Il contraddittorio, in questo contesto, non rappresenta una mera facoltà, bensì un **elemento coesenziale e strutturale dell'istituto**, la cui violazione incide sulla validità dell'atto impositivo.

La procedura si articola in due fasi distinte, con conseguenze giuridiche differenti:

1. **Invito a fornire chiarimenti (art. 36-ter, comma 3):** L'ufficio può invitare il contribuente, anche in via informale (telefonica, scritta o telematica), a fornire chiarimenti e a produrre documenti non allegati alla dichiarazione.
2. **Comunicazione dell'esito del controllo (art. 36-ter, comma 4):** Al termine delle verifiche, l'ufficio deve comunicare al contribuente l'esito del controllo, indicando i motivi della rettifica e concedendo un termine di sessanta giorni per presentare osservazioni.

La giurisprudenza e la dottrina distinguono nettamente le conseguenze a seconda di quale fase della procedura venga omessa.

- Omissione dell'Invito a Fornire Chiarimenti (comma 3).

L'invito a fornire chiarimenti è considerato un adempimento **eventuale e non sempre necessario**. La sua omissione, di per sé, non determina la nullità della successiva cartella di pagamento. Tuttavia, il vizio procedimentale si concretizza e porta all'invalidità dell'atto qualora l'Amministrazione proceda a una rettifica basata sulla mancanza di documenti che non ha mai richiesto al contribuente. In tal caso, l'ufficio violerebbe il principio di collaborazione e buona fede, pretendendo documenti che il contribuente non è stato messo in condizione di fornire.

- Omissione della Comunicazione dell'Esito del Controllo (comma 4)

La comunicazione dell'esito del controllo, con l'indicazione dei motivi e la concessione del termine per le controdeduzioni, è un **adempimento necessario e inderogabile**. La sua omissione determina la **nullità della cartella di pagamento**. Questa comunicazione non ha una finalità meramente informativa, ma assolve ad una funzione di garanzia essenziale, realizzando la necessaria interlocuzione prima dell'iscrizione a ruolo (Cass. Civ., Sez. 5, N. 23987 del 29-10-2020).

La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare la netta differenza rispetto alla comunicazione prevista per la liquidazione automatizzata: *“La cartella di pagamento, che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36 ter del D.P.R. n. 600/1973, è nulla poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo, in ciò differenziandosi dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36 bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità”*. (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Vibo Valentia, sentenza n. 334/2024).

Nel caso specifico della violazione delle garanzie procedurali dell'art. 36-ter, la giurisprudenza e la dottrina sono concordi nel ritenere che **la prova di resistenza sia preclusa e non richiesta al contribuente**.

La ragione di tale esclusione risiede nella natura stessa della norma.

L'art. 36-ter non si limita a enunciare un generico principio di contraddittorio, ma delinea una **sequenza procedimentale specifica e obbligatoria, la cui violazione è sanzionata con la nullità**. In questi casi, il pregiudizio al diritto di difesa del contribuente è considerato *in re ipsa*, ovvero presunto dalla legge stessa, senza che sia necessario un onere probatorio aggiuntivo a carico del contribuente.

Questo orientamento trova fondamento in un principio più generale, espresso anche dalla Corte di Cassazione, secondo cui la necessità della "prova di resistenza" viene meno quando la normativa interna preveda già la sanzione della nullità per la violazione di una specifica garanzia procedimentale.

La previsione di una sanzione di nullità assorbe, a monte, la valutazione sulla concreta lesione del diritto di difesa.

Il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione; questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario (Cass. Civ., Sez. 5, N. 4565 del 15-02-2019).

È importante sottolineare che la recente introduzione dell'art. 6-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, che ha generalizzato l'obbligo di contraddittorio preventivo, ha espressamente escluso dal suo ambito di applicazione gli atti di controllo formale delle dichiarazioni.

Questa esclusione non indebolisce le garanzie del contribuente, ma, al contrario, conferma che il controllo formale ex art. 36-ter continua a seguire il proprio **rito speciale e rafforzato**. La violazione delle garanzie previste da tale articolo continua a determinare la nullità dell'atto, senza che il contribuente debba fornire la prova di resistenza.

### **2.11. Il contraddittorio preventivo per l'IMU e gli altri tributi locali**

Prima della recente riforma, il panorama normativo e giurisprudenziale sul contraddittorio preventivo per i tributi locali era caratterizzato da un'applicazione restrittiva.

L'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, sancito dalla storica sentenza a Sezioni Unite n. 24823 del 2015, distingueva nettamente tra tributi "armonizzati" (come l'IVA) e "non armonizzati" (come l'IMU e gli altri tributi locali). Per questi ultimi, l'obbligo di contraddittorio non era considerato un principio generale, sussistendo solo in ipotesi tassativamente previste dalla legge, come nel caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali del contribuente (Cass. Civ., Sez. 6, N. 1787 del 20-01-2023)[*Cass. Civ., Sez. 6, N. 1787 del 20-01-2023*].

Di conseguenza, per gli accertamenti "a tavolino" in materia di IMU, l'omessa interlocuzione preventiva non costituiva, di per sé, causa di invalidità dell'atto (Cass. Civ., Sez. 5, N. 29376 del 23-12-2020).

Il nuovo articolo 6-bis, comma 1, sancisce un **obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, informato ed effettivo** per tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi

agli organi della giurisdizione tributaria, mentre Il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 aprile 2024 ha definito gli atti esclusi, specificando che, da un lato, sono "automatizzati" quelli basati "esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione"; dall'altro, sono di "pronta liquidazione" quelli basati su "dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa Amministrazione" (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Milano, sentenza n. 2728/2025*). La giurisprudenza di merito successiva alla riforma, pur riconoscendo la portata innovativa dell'art. 6-bis, ha iniziato a delineare diverse tesi interpretative, soprattutto in relazione all'ambito di applicazione delle eccezioni per i tributi locali.

#### **2.11.1. Tesi I: L'Esclusione per gli Atti "Automatizzati" di Mera Liquidazione**

Un primo e diffuso orientamento giurisprudenziale ritiene che una vasta parte degli avvisi di accertamento per tributi locali sia esclusa dall'obbligo di contraddittorio, in quanto rientrante a pieno titolo nella categoria degli atti automatizzati o di pronta liquidazione. Questa interpretazione si basa sulla natura dell'atto. Allorquando l'ente locale si limiti a liquidare l'imposta sulla base di dati certi, predeterminati e non discrezionali già in suo possesso, non vi è alcuna attività valutativa che giustifichi un'interlocuzione preventiva. L'atto è il risultato di un'operazione puramente meccanica e priva di discrezionalità. Pertanto, la disamina giurisprudenziale ha individuato una serie di **casi tipici di esclusione**:

- **Accertamenti per omesso, insufficiente o tardivo versamento di IMU o TARI**, quando l'imposta è calcolata sulla base di dati catastali, anagrafici, o dichiarazioni precedenti del contribuente.
- **Atti che si limitano ad applicare l'aliquota deliberata dal Comune a una base imponibile (es. rendita catastale) non contestata.**

La Corte di Giustizia Tributaria di Milano ha chiarito che nella categoria degli atti automatizzati possono includersi: *“gli avvisi di accertamento ai fini IMU e TARI, per omesso o insufficiente versamento relativi a fabbricati i cui dati e destinazione come nella specie sono direttamente desumibili dalle banche dati in possesso dell'ente”* (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Milano, sentenza n. 2728/2025).

Analogamente, la Corte di Giustizia Tributaria di Avellino ha affermato: “*in tal senso può certamente affermarsi che il contraddittorio preventivo non si applica agli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali, e relative sanzioni, quando 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 e le informazioni reperibili dall'anagrafe tributaria*”(Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, sentenza n. 585/2025).

Questa tesi si fonda anche su un principio di efficienza amministrativa, per cui un contraddittorio obbligatorio in questi casi costituirebbe un aggravio procedimentale non necessario, in violazione del principio di buon andamento della P.A.(Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, sentenza n. 585/2025).

#### **2.11.2. Tesi II: L'Obbligatorietà del Contraddittorio in Presenza di Attività Valutativa**

Un secondo orientamento, più rigoroso, sottolinea come l'eccezione per gli atti automatizzati debba essere interpretata restrittivamente.

Il contraddittorio diventa obbligatorio allorché l'ente impositore eserciti un'attività che va oltre il mero riscontro di dati e implichi una valutazione di merito.

L'obbligo di cui all'art. 6-bis è la regola generale. L'esclusione opera solo se l'atto sia il risultato di un'operazione puramente meccanica. Qualsiasi elemento di discrezionalità, valutazione fattuale o interpretazione giuridica impone l'interlocuzione preventiva, in quanto il contribuente deve essere messo in condizione di partecipare alla formazione di un atto che non è un mero calcolo.

#### **Sono stati individuati i casi tipici di obbligatorietà:**

1. Accertamenti IMU basati sulla determinazione del valore venale di un'area edificabile, attività che per sua natura richiede una stima complessa e valutazioni discrezionali che esulano dal mero incrocio di dati (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Roma, sentenza n. 11325/2023).
2. Disconoscimento di agevolazioni (es. abitazione principale), che spesso si basa su elementi di fatto che richiedono un'istruttoria (es. verifica dei consumi energetici, dimora abituale). In questi casi, l'accertamento non nasce da un dato preesistente, ma da una ricostruzione fattuale operata dall'ente.

La Corte di Giustizia Tributaria di Verbania ha annullato un avviso di accertamento per omesso contraddittorio proprio in un caso di disconoscimento di un'agevolazione, affermando: [...] restano soggette all'obbligo tutte quelle situazioni nelle quali il Comune accerta una situazione diversa da quella che ha inteso dichiarare il contribuente: in tale ipotesi rientra, con tutta evidenza, il non riconoscimento di agevolazioni. (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Verbania, sentenza n. 23/2025*). Questa sentenza sottolinea che, in tali casi, la violazione è formale e l'annullabilità consegue "a prescindere dalla prova di resistenza cui si richiamava la giurisprudenza nel vigore della precedente normativa".

Anche la giurisprudenza che analizza il disconoscimento dell'agevolazione "abitazione principale" sulla base dei bassi consumi elettrici, pur essendo anteriore alla riforma, evidenzia la natura squisitamente istruttoria e valutativa di tale accertamento, che mal si concilia con la nozione di atto "automatizzato" (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Cosenza, sentenza n. 3657/2025*).

### **2.11.3. Tesi III: La Necessità di Adeguamento Normativo degli Enti Locali**

Una terza linea interpretativa, emersa in alcune sentenze, pone l'accento sull'autonomia degli enti locali e sulla necessità che questi recepiscano i principi dello Statuto nei propri regolamenti per poter beneficiare delle esclusioni.

Si osserva che il D.M. 24 aprile 2024, nell'individuare gli atti esclusi dal contraddittorio, non menziona esplicitamente gli atti dei Comuni. Il preambolo del decreto, inoltre, richiama i commi 3-bis e 3-ter dell'art. 1 dello Statuto, che prevedono che le disposizioni dello Statuto "valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti" (*Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Verbania, sentenza n. 23/2025; Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Avellino, sentenza n. 585/2025*).

Secondo questa tesi, in assenza di un regolamento comunale che definisca e tipizzi specificamente quali atti siano da considerarsi "automatizzati" o di "pronta liquidazione", l'obbligo generale di contraddittorio previsto dall'art. 6-bis dovrebbe trovare piena applicazione per tutti gli atti impositivi. Questa posizione, seppur minoritaria, rafforza la regola generale dell'obbligatorietà del contraddittorio, ponendo un onere di adeguamento normativo in capo agli enti locali per poter legittimamente derogare alla procedura partecipativa.

La mancanza di tale adeguamento creerebbe un'incertezza che, in ossequio al *favor contribuens*, dovrebbe risolversi a favore dell'applicazione della garanzia generale (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Verbania, sentenza n. 23/2025).

### **3. IL CONTRADDITTORIO E IL RECUPERO DEI CREDITI NON SPETTANTI O INESISTENTI**

#### **3.1. Qualificazione dell'Atto di Recupero rispetto al Contraddittorio**

L'atto di recupero di crediti d'imposta, pur avendo una propria specificità, è a tutti gli effetti un atto impositivo e non una mera liquidazione.

Invero, manifesta la volontà dell'Amministrazione Finanziaria di accertare una pretesa, negando o revocando un credito precedentemente esposto dal contribuente e, conseguentemente, liquidando le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi. La giurisprudenza lo equipara sostanzialmente ad un avviso di accertamento, riconoscendone la natura di atto autonomamente impugnabile.

In virtù di tale qualificazione, l'atto di recupero rientra, in linea di principio, nel campo di applicazione del nuovo obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, introdotto dall'articolo 6-bis della Legge n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente), salvo che non ricorrano specifiche cause di esclusione normativamente previste.

#### **3.2. Il Regime per i Crediti Inesistenti: L'Esclusione Normativa**

Per gli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti d'imposta qualificati come "inesistenti", l'obbligo di contraddittorio preventivo è **escluso per legge**.

L'articolo 7-bis del D.L. n. 39/2024 ha infatti stabilito che l'articolo 6-bis dello Statuto "*si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva [...] ma non [...] agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti*".

La *ratio* di tale esclusione, come evidenziato anche dalla dottrina, risiede nell'esigenza di non dilatare i tempi di recupero per violazioni considerate di particolare gravità, spesso connotate da profili fraudolenti nonché per gestire l'elevato numero di atti, in particolare quelli relativi ai bonus edilizi.

La qualificazione di un credito come "inesistente" dipende dalla compresenza di due requisiti, come chiarito dalla giurisprudenza e dalla normativa di riferimento:

1. **Requisito Sostanziale:** La mancanza, totale o parziale, del presupposto costitutivo del credito. Il credito è "non reale" perché, ad esempio, basato su operazioni simulate o fatture false.
2. **Requisito Procedurale:** L'impossibilità oggettiva di riscontrare tale inesistenza attraverso i controlli automatizzati (art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973) o formali (art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973). L'irregolarità è occultata e richiede un'attività di accertamento sostanziale per essere portata alla luce.

### **3.3. Il Regime per i Crediti Non Spettanti: La Regola Generale e le Sue Eccezioni**

Per gli atti di recupero relativi a crediti d'imposta qualificati come "non spettanti", non operando la deroga specifica dell'articolo 7-bis, **sussiste l'obbligo di contraddittorio preventivo** ai sensi della regola generale dell'articolo 6-bis dello Statuto.

Un credito è "non spettante" in via residuale, ovvero quando manca anche solo uno dei due requisiti previsti per l'inesistenza. Ciò si verifica, ad esempio, quando il credito esiste nei suoi presupposti, ma è utilizzato in modo irregolare (in misura superiore al consentito o in violazione delle modalità previste), oppure quando, pur essendo inesistente, la sua irregolarità è manifesta e facilmente rilevabile tramite controlli automatizzati.

Tuttavia, proprio in quest'ultima ipotesi, la regola generale del contraddittorio obbligatorio può subire a sua volta un'eccezione. L'articolo 6-bis, comma 2, dello Statuto esclude dall'obbligo di interlocuzione gli "atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni".

Il D.M. del 24 aprile 2024 ha definito tali atti, includendovi quelli basati "esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati" o su "controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni". Pertanto, qualora il recupero di un credito "non spettante" avvenga tramite un atto che, per le sue caratteristiche, è qualificabile come "di pronta liquidazione" o "sostanzialmente automatizzato", l'obbligo di contraddittorio preventivo viene meno.

### **3.4. La Gestione delle Contestazioni Miste**

Una questione di particolare rilevanza si pone quando un unico atto di recupero contesta profili sia di inesistenza che di non spettanza del credito. In tali circostanze, la giurisprudenza di merito, applicando il principio di effettività delle garanzie, ha stabilito

che l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a garantire il contraddittorio endoprocedimentale per l'intero atto.

In un caso emblematico, la Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Potenza ha statuito: *“Per i profili di “non spettanza” del credito, non risulta invocabile alcuna deroga al contraddittorio endoprocedimentale, limitando l’art. 7-bis del D.L. 39/2024 l’esclusione ai soli profili di “inesistenza”. Pertanto, in considerazione del principio di effettività delle garanzie correlate ai diritti fondamentali, tra cui il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, qualora l’Amministrazione Finanziaria intenda sollevare doglianze sussumibili alla “inesistenza” e, contestualmente, alla “non spettanza” del credito deve garantire l’attuazione del contraddittorio endoprocedimentale”.*

Questa interpretazione impedisce che la presenza di una contestazione esclusa dal contraddittorio possa "assorbire" e vanificare la garanzia prevista per le altre contestazioni contenute nel medesimo atto.

### 3.5. Esempi Pratici

#### - **Credito Inesistente (Nessun Contraddittorio Preventivo):**

- Un'impresa utilizza in compensazione un credito d'imposta per ricerca e sviluppo, ma a seguito di un'indagine approfondita emerge che le attività rendicontate non sono mai state svolte e le fatture a supporto sono ideologicamente false. Poiché la violazione non era rilevabile da un controllo meramente formale, il credito è "inesistente" e l'atto di recupero non deve essere preceduto da contraddittorio.
- Un contribuente compensa un credito derivante da un bonus edilizio, ma l'Amministrazione, tramite indagini, scopre che l'immobile non esiste o che i lavori non sono mai iniziati. L'atto di recupero è emesso senza interlocuzione preventiva.

#### - **Credito Non Spettante (Contraddittorio Preventivo Obbligatorio):**

- Un'azienda ha diritto a un credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, ma nel calcolo include erroneamente spese non ammissibili. L'esistenza del credito è reale, ma l'utilizzo è parzialmente errato. L'atto di recupero della quota non spettante, richiedendo una valutazione nel merito delle spese, deve essere preceduto da contraddittorio.

- Un contribuente fruisce di un credito d'imposta "formazione 4.0", ma l'Amministrazione contesta che le materie oggetto dei corsi non rientrano pienamente nella disciplina normativa. Trattandosi di una valutazione interpretativa sulla natura delle spese, il credito è "non spettante" e il recupero richiede il contraddittorio (Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Potenza, sentenza n. 409/2025).
- **Credito Non Spettante Rilevato da Controllo Automatizzato (Nessun Contraddittorio Preventivo):**
  - Un contribuente utilizza in compensazione un credito d'imposta per un importo di 15.000 euro, a fronte di un limite massimo di legge di 10.000 euro per anno. L'eccedenza di 5.000 euro è "non spettante", ma la violazione è rilevabile dal semplice controllo della dichiarazione. L'atto di recupero, rientrando nella categoria degli "atti di pronta liquidazione", non richiede il contraddittorio preventivo.

#### **4. L'ISTITUTO DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO GENERALIZZATO E LA PROCEDURA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE.**

##### **4.1. La Nuova Architettura del Procedimento di Accertamento: Coordinamento e Interconnessione**

Contestualmente all'introduzione dell'obbligo di contraddittorio generalizzato, il legislatore ha operato una rimodulazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, disciplinato dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, al fine di coordinarlo con la nuova fase di interlocuzione preventiva.

Ne è emersa una nuova architettura procedimentale in cui il contraddittorio generalizzato e l'accertamento con adesione, pur mantenendo la loro autonomia dogmatica e funzionale, sono ora strettamente interconnessi.

Il contraddittorio ex art. 6-bis si configura come la fase prodromica e obbligatoria della maggior parte dei procedimenti accertativi, all'interno della quale si innesta, come opzione strategica per il contribuente, la possibilità di avviare il percorso per una definizione concordata della pretesa.

#### **4.2. L'Interconnessione Procedurale: Le Opzioni del Contribuente a Seguito della Comunicazione dello Schema d'Atto**

Il punto di congiunzione nevralgico tra i due istituti si manifesta al momento della comunicazione dello schema di atto da parte dell'Amministrazione Finanziaria che segna l'avvio formale del contraddittorio preventivo obbligatorio.

La normativa riformata, nell'ottica di favorire le soluzioni consensuali sin dalla fase più precoce del procedimento, prevede che lo schema di atto, oltre a contenere l'invito a formulare osservazioni entro il termine di sessanta giorni, debba recare anche l'**invito alla presentazione di un'istanza per la definizione dell'accertamento con adesione**, in luogo delle osservazioni stesse.

Questa previsione delinea un bivio procedurale per il contribuente, il quale è posto di fronte a una scelta strategica con implicazioni differenti sul prosieguo del procedimento. A seguito della ricezione dello schema di atto, il contribuente può optare per uno dei seguenti percorsi:

1. **Presentazione di Osservazioni (Contraddittorio "Puro" ex art. 6-bis):** Il contribuente può avvalersi dell'intero termine di sessanta giorni per presentare memorie difensive, documenti e controdeduzioni al fine di persuadere l'Amministrazione a ritirare la pretesa o a riformularla. In questo caso, il procedimento prosegue secondo le regole ordinarie del contraddittorio generalizzato. L'Amministrazione, all'esito, dovrà valutare le osservazioni e, qualora decida di emettere l'atto, dovrà motivare specificamente il mancato accoglimento delle argomentazioni del contribuente.
2. **Istanza di Accertamento con Adesione (Adesione "Anticipata"):** In alternativa, il contribuente può decidere di non presentare osservazioni scritte e formulare, invece, un'istanza di accertamento con adesione. Questa opzione consente di deviare il procedimento dal percorso del contraddittorio formale per incanalarlo verso un tavolo di negoziazione finalizzato ad una definizione concordata della pretesa, con i connessi benefici sanzionatori.
3. **Comportamento Inerte:** Qualora il contribuente non compia alcuna azione entro il termine di sessanta giorni, l'Amministrazione Finanziaria, decorso tale termine, sarà legittimata a notificare l'avviso di accertamento definitivo, così come

prefigurato nello schema d'atto, eventualmente modificato a seguito di una riconsiderazione interna.

È opportuno precisare che, anche qualora il contribuente abbia inizialmente scelto la via delle osservazioni scritte, le parti conservano la facoltà, di comune accordo, di dare corso al procedimento di accertamento con adesione qualora, nel corso dell'interlocuzione, emergano i presupposti per una definizione concordata.

#### **4.3. La Persistenza della Facoltà di Adesione dopo la Notifica dell'Atto Finale**

La possibilità di accedere all'istituto dell'accertamento con adesione non si esaurisce nella fase preliminare del contraddittorio. Il legislatore ha infatti mantenuto una finestra temporale per avviare la procedura anche dopo la notifica dell'avviso di accertamento o dell'atto di recupero definitivo.

Anche qualora il procedimento di contraddittorio preventivo si sia concluso con l'emissione di un atto impositivo, il contribuente conserva la facoltà di presentare un'istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'atto stesso. Questa possibilità è espressamente prevista per gli atti che siano stati preceduti dal contraddittorio ai sensi dell'art. 6-bis.

La presentazione dell'istanza di adesione in questa fase successiva produce un rilevante effetto processuale: il termine per l'impugnazione dell'atto dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria viene **sospeso per un periodo di trenta giorni**. Tale termine di sospensione è significativamente più breve rispetto a quello ordinario di novanta giorni, previsto per le istanze di adesione presentate a seguito di atti non preceduti da contraddittorio (come, ad esempio, quelli emessi a seguito di controlli automatizzati). La riduzione del termine si giustifica in considerazione del fatto che una fase di interlocuzione tra Fisco e contribuente si è già svolta durante il contraddittorio preventivo.

#### **4.4. La Complessa Gestione dei Termini di Decadenza: Un Sistema a "Doppia Proroga"**

L'interazione tra i due istituti genera un impatto significativo e complesso sui termini di decadenza per l'esercizio del potere accertativo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, delineando un sistema a "doppia proroga" che richiede un'attenta analisi.

- **Proroga legata al Contraddittorio (art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000):** La norma prevede che, qualora il termine di sessanta giorni concesso al contribuente

per le osservazioni scada oltre il termine di decadenza dell'Amministrazione, o se tra la data di scadenza per le osservazioni e il termine di decadenza intercorrono meno di 120 giorni, il termine di decadenza è **posticipato di 120 giorni** successivi alla data di scadenza del termine per l'esercizio del contraddittorio.

- **Proroga legata all'Adesione (art. 5, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/1997):** A seguito di un invito a comparire per l'accertamento con adesione, qualora tra la data di comparizione fissata e il termine di decadenza intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza è **automaticamente prorogato di 120 giorni**.

La coesistenza di queste due diverse ipotesi di proroga, come correttamente rilevato dalla dottrina (si veda la circolare Assonime n. 18/2024), potrebbe generare situazioni di notevole complessità, con termini di decadenza "mobili" e non uniformi, la cui esatta determinazione dipenderà dal percorso procedurale concretamente intrapreso e dalla sequenza temporale delle diverse fasi.

In conclusione, la riforma ha delineato un sistema procedimentale integrato e flessibile. Il contraddittorio preventivo si pone come la fase preliminare e obbligatoria di garanzia, all'interno della quale si innesta, come prima e privilegiata opzione, la possibilità di una definizione concordata tramite adesione. La persistenza di un'ulteriore, seppur più ristretta, facoltà di richiedere l'adesione anche dopo la notifica dell'atto finale, testimonia la chiara volontà del legislatore di promuovere e favorire costantemente le soluzioni consensuali del rapporto tributario, in ogni fase del procedimento.

## **5. LA PORTATA E L'EVOLUZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO SECONDO LE SEZIONI UNITE**

### **5.1. Il principio del contraddittorio nei tributi armonizzati e la Sentenza, Cass. Sez Unite n. 21271/2025**

La sentenza n. 21271 del 25 luglio 2025 è intervenuta, con riferimento al precedente quadro normativo, per dirimere i dubbi interpretativi sorti sui "confini della prova di resistenza" e per allineare la giurisprudenza nazionale ai principi unionali. La pronuncia, pur confermando l'impianto generale tradizionale, ha reso la prova di resistenza significativamente più rigorosa e ne ha precisato i contorni.

I principi chiave stabiliti dalle Sezioni Unite del 2025 sono:

- La Natura della Valutazione Giudiziale: il giudice non deve limitarsi a una generica valutazione di "non pretestuosità", ma deve compiere una "prognosi postuma ex ante", collocandosi idealmente al momento in cui il contraddittorio è stato omesso per valutare l'impatto potenziale delle allegazioni del contribuente.
- I Criteri della Prova: tale prognosi deve essere ispirata a parametri di "fattualità, specificità, concretezza, probabile idoneità causale dell'elemento tralasciato a sortire un risultato diverso del procedimento impositivo". L'onere del contribuente è quindi quello di dimostrare un legame causale probabile tra le informazioni che avrebbe fornito e un esito a lui più favorevole.
- L'Oggetto delle Allegazioni: le Sezioni Unite hanno chiarito che gli elementi che il contribuente avrebbe potuto addurre devono essere di natura "fattuale, materiale, circostanziale" e non di mera interpretazione giuridica. Il contraddittorio è funzionale alla "costruzione istruttoria della fattispecie impositiva" e a superare l'asimmetria informativa tra Fisco e contribuente.
- La Definizione di Opposizione Strumentale: un'opposizione è "meramente pretestuosa, fittizia o strumentale" solo se risulta totalmente inidonea, secondo una valutazione probabilistica, a determinare un risultato diverso e più mite per il contribuente.

In definitiva, la sentenza del 2025 ha spostato il focus dalla mera "non pretestuosità" delle ragioni difensive alla loro **concreta e probabile idoneità** a influenzare la decisione amministrativa, richiedendo una dimostrazione più puntuale e rigorosa da parte del contribuente.

## **5.2. Applicazione Pratica dei Principi alle operazioni soggettivamente inesistenti (Sentenza n. 8615/2026)**

La sentenza della Cassazione n. 8615 del 7 aprile 2026 offre un'applicazione concreta dei principi elaborati dalle Sezioni Unite nel contesto normativo *ratione temporis* applicabile (anteriore all'art. 6-bis).

La Corte riconosce che, trattandosi di un tributo armonizzato (IVA) e di un accertamento "a tavolino", è applicabile la disciplina delineata dalle Sezioni Unite. Pertanto, l'obbligo di

contraddittorio sussiste, sebbene la sua violazione rilevi solo a condizione che il contribuente superi la "prova di resistenza".

Il punto cruciale della decisione è di natura fattuale. La Corte rileva che, come ammesso dallo stesso contribuente nel ricorso, **"tra le parti, durante la verifica, era stata attivata una interlocuzione"**, cosicché occorre concludere che il presupposto stesso della doglianza — l'omissione del contraddittorio — era insussistente. La Corte chiarisce che l'obbligo di contraddittorio non impone necessariamente una "audizione" formale, ma può essere soddisfatto con modalità che assicurino l'effettività del dialogo, come l'invio di questionari o il riconoscimento dell'accesso agli atti".

In conclusione, la sentenza n. 8615/2026 dimostra come il primo passo del giudice sia accertare se una violazione del principio del contraddittorio vi sia effettivamente stata. Avendo riscontrato l'esistenza di una "interlocuzione", la Corte ha ritenuto assorbita ogni ulteriore valutazione sulla prova di resistenza, poiché il presupposto stesso per la sua applicazione era venuto meno.

Sulla base dei rigorosi criteri fissati dalle Sezioni Unite, la prova di resistenza deve consistere nell'allegazione di elementi fattuali, specifici e concreti, dotati di una probabile idoneità a modificare l'esito del procedimento.

#### **5.2.1. Esempi di Prova di Resistenza Assolta**

- Caso di Fatture per Operazioni Soggettivamente Inesistenti: L'Agenzia contesta la detrazione IVA basandosi su indizi che qualificano il fornitore come una "cartiera". Il contribuente, per superare la prova di resistenza, potrebbe dimostrare che, se fosse stato attivato il contraddittorio, avrebbe potuto fornire:
  - o Documentazione extra-contabile: Corrispondenza commerciale (e-mail, ordini), documenti di trasporto (DDT) firmati dal vettore e dal ricevente, prove di ingresso della merce in magazzino, fotografie della merce ricevuta, report di perizie sulla qualità dei beni.
  - o Prove di Contatto e Verifica: Documentazione attestante visite ispettive presso la sede del fornitore, fotografie dei suoi locali operativi, report di due diligence commerciale che, pur non escludendo ogni rischio, dimostrino un comportamento diligente.

- Testimonianze: Indicazione di testimoni (es. dipendenti, agenti commerciali) in grado di confermare l'effettiva consegna della merce e i rapporti commerciali con il personale del fornitore.
- **Caso di Costi Indeducibili per Antieconomicità:** L'Agenzia contesta la deducibilità di un costo ritenuto palesemente antieconomico. La prova di resistenza potrebbe consistere nell'allegare che il contribuente avrebbe potuto dimostrare, tramite contraddittorio, l'esistenza di specifiche ragioni commerciali, ad esempio:
  - **Strategie di Mercato:** La necessità di acquistare un bene a un prezzo superiore per assicurarsi una fornitura strategica, per entrare in un nuovo mercato (c.d. "prezzo di penetrazione"), o per eliminare un concorrente.
  - **Qualità del Prodotto/Servizio:** La prova che il bene o servizio acquistato, sebbene più costoso, possedeva caratteristiche qualitative superiori (materiali, affidabilità, assistenza post-vendita) non considerate dall'Ufficio.
  - **Liquidazione di Stock:** La prova che un bene è stato venduto sottocosto per necessità di liquidare le scorte di magazzino in vista di un rinnovo o per evitare l'obsolescenza del prodotto.

#### **5.2.2. Esempi di Prova di Resistenza Non Assolta**

- Argomentazioni Puramente Giuridiche: Il contribuente si limita a sostenere che l'Ufficio ha interpretato erroneamente una norma fiscale, senza addurre alcun nuovo elemento fattuale. Ad esempio, contestare la qualificazione giuridica di un reddito senza fornire documenti o circostanze di fatto che ne dimostrino una diversa natura. Le Sezioni Unite hanno chiarito che il contraddittorio serve a completare l'istruttoria fattuale, non a dibattere questioni di diritto.
- Allegazioni Generiche e Non Documentate: Il contribuente afferma che, se sentito, "avrebbe potuto spiegare meglio la propria posizione" o "chiarire la complessità delle operazioni", senza specificare quali fatti o documenti avrebbe prodotto. Questa è considerata un'opposizione "meramente pretestuosa".
- Ripetizione di Elementi Già Valutati: Il contribuente intende riproporre documenti o argomenti che l'Amministrazione ha già esaminato e motivatamente disatteso durante

la fase di verifica. Ad esempio, se l'Ufficio ha già scartato una perizia di parte ritenendola inattendibile, la mera intenzione di ripresentarla non supera la prova di resistenza.

- **Produzione di Documenti Irrilevanti:** Il contribuente propone di fornire documentazione che non ha alcuna attinenza con la pretesa fiscale. Ad esempio, in un accertamento su costi indeducibili per operazioni inesistenti, produrre prove relative alla regolarità di altre operazioni commerciali non contestate.

## **6. CONCLUSIONI**

Al termine di questo percorso analitico, è possibile tracciare un bilancio del nuovo sistema del contraddittorio procedimentale tributario, mettendo in luce luci e ombre di una riforma che — pur rappresentando un progresso significativo rispetto al sistema previgente — non ha ancora raggiunto la pienezza dei principi del diritto dell'Unione Europea e delle aspettative sollevate dalla legge delega.

Sul versante delle luci, la riforma del 2023 ha il grande merito di aver posto fine alla discutibile distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati ai fini del riconoscimento del diritto al contraddittorio, garantendo per la prima volta al contribuente italiano un diritto generale al contraddittorio preventivo, applicabile a tutti gli atti impositivi autonomamente impugnabili (con le eccezioni previste dal D.M. 24 aprile 2024). Il superamento della prova di resistenza per gli atti soggetti al nuovo regime costituisce un ulteriore passo avanti, coerente con la logica europea che individua nella violazione del contraddittorio un vizio procedimentale autonomamente rilevante, a prescindere dagli esiti che il procedimento avrebbe avuto se esso fosse stato correttamente svolto. L'introduzione dello schema di atto come strumento del contraddittorio — che consente al contribuente di conoscere in anticipo il contenuto della pretesa e di formulare osservazioni pertinenti e informate — rappresenta infine un significativo miglioramento rispetto alle forme di interlocuzione preventiva precedentemente esistenti (come il questionario), che non garantivano analogo trasparenza.

Sul versante delle ombre, persistono tuttavia alcune criticità di fondo che limitano la portata effettiva della riforma.

Il numero elevato di atti esclusi dall'obbligo di contraddittorio, individuato dal D.M. 24 aprile 2024, rischia di svuotare parzialmente il principio di generalizzazione enunciato dalla legge delega, soprattutto con riguardo alle imposte indirette sui trasferimenti (imposta di registro, successioni e donazioni), per le quali gli atti di liquidazione — che pure comportano valutazioni sostanziali non riducibili a un mero automatismo — sono stati esclusi dall'obbligo.

La questione dell'alternatività tra controdeduzioni e accesso al fascicolo, pur nella sua apparente tecnicità, ha implicazioni pratiche significative per l'effettività del contraddittorio nei casi più complessi: una risposta adeguata è stata ora offerta dal terzo decreto correttivo, ma la sua entrata in vigore era attesa. La norma di interpretazione autentica che ha ristretto il perimetro applicativo del contraddittorio agli atti recanti 'una pretesa impositiva' ha escluso dall'obbligo talune categorie di atti — come gli accertamenti catastali — che pure avrebbero beneficiato di un momento di confronto preventivo con il contribuente.

In prospettiva, la sfida più grande che il sistema del contraddittorio procedimentale dovrà affrontare è quella di garantire l'effettività della garanzia nella prassi amministrativa quotidiana, al di là degli enunciati normativi. L'esperienza del diritto tributario comparato insegna che il contraddittorio può ridursi a un adempimento meramente formale se non è supportato da una cultura amministrativa orientata alla partecipazione e da meccanismi di controllo della qualità del contraddittorio svolto. La motivazione rafforzata richiesta dall'art. 6-bis, comma 4 — che impone all'Ufficio di dar conto delle osservazioni del contribuente non accolte — è in questo senso lo strumento principale per garantire che il contraddittorio sia non solo instaurato ma anche condotto in modo sostanziale ed effettivo.

La giurisprudenza di merito, nelle sue prime applicazioni, ha mostrato una tendenza incoraggiante verso un'interpretazione sostanzialistica del nuovo istituto, valorizzandone la funzione garantistica e sanzionando con rigore le violazioni degli obblighi procedurali. La sentenza delle Sezioni Unite n. 21271/2025, che ha definitivamente chiarito i confini della prova di resistenza per i procedimenti riferibili al regime previgente, e le numerose pronunce di merito che hanno annullato atti impositivi per omessa o irregolare instaurazione del contraddittorio, tracciano complessivamente un percorso interpretativo favorevole al contribuente, coerente con lo spirito della riforma. Resta

tuttavia aperta la questione dei rapporti con il diritto dell'Unione Europea, che potrebbe costituire un ulteriore terreno di sviluppo giurisprudenziale nei prossimi anni, attraverso rinvii pregiudiziali alla Corte di Giustizia sulle esclusioni previste dal D.M. 24 aprile 2024. In definitiva, i confini del nuovo contraddittorio procedimentale sono ancora in parte mobili e contestati. La riforma del 2023 ha segnato un'importante svolta nell'evoluzione del diritto tributario italiano, avvicinandolo agli standard europei e riconoscendo pienamente il diritto del contribuente a partecipare attivamente alla formazione dell'atto impositivo che lo riguarda.

Tuttavia, il cantiere rimane aperto: tanto il legislatore — con i decreti correttivi già annunciati e quelli prevedibili — quanto la giurisprudenza — con le progressive elaborazioni interpretative dell'art. 6-bis — sono chiamati nei prossimi anni a completare e perfezionare l'edificio, garantendo che il contraddittorio sia davvero informato, davvero effettivo e davvero generalizzato.

## **7. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI E NORMATIVI**

### **7.1. Fonti normative principali**

- Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), come modificata dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.
- Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Legge delega per la riforma fiscale).
- D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 (Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, in attuazione della Legge delega n. 111/2023).
- D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 (Revisione del regime di adempimento collaborativo, dell'accertamento con adesione e del processo tributario, in attuazione della Legge delega n. 111/2023).
- D.L. 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67 (Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali e di accertamento tributario).
- D.M. 24 aprile 2024, Ministero dell'Economia e delle Finanze (Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212).
- D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), come novellato dal D.Lgs. n. 13/2024.
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).
- Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, art. 41 (Diritto ad una buona amministrazione) e art. 47 (Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale).
- Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, art. 267 (Rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia).

### **7.2. Giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea**

- Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropê Organizações de Calçado Lda c. Fazenda Pública*.

- Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV c. Staatssecretaris van Financiën.
- Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2015, causa C-419/14, WebMindLicenses Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság.
- Corte di Giustizia UE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.
- Corte di Giustizia UE, 19 gennaio 2023, causa C-680/20, Unilever Italia Mkt. Operations Srl c. Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato.
- Corte di Giustizia UE, 13 giugno 2024, causa C-696/22, C SPRL c. État belge.

### **7.3. Giurisprudenza della Corte di Cassazione**

- Cass. civ., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823 (distinzione tributi armonizzati/non armonizzati e prova di resistenza).
- Cass. civ., sez. trib., 15 gennaio 2019, n. 701 (livello di tutela del contraddittorio ex art. 12, comma 7).
- Cass. civ., sez. trib., 1° luglio 2021, n. 18702 (rispetto dei principi comunitari nell'esercizio della potestà impositiva).
- Cass. civ., sez. trib., 18 agosto 2022, n. 24918 (nullità dell'accertamento ante tempus senza prova di resistenza).
- Cass. civ., sez. VI-5, 27 gennaio 2023, n. 2541 (contraddittorio e questionari).
- Cass. civ., sez. trib., 22 marzo 2024, n. 7829 (ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite sulla prova di resistenza).
- Cass. civ., sez. trib., 5 agosto 2024, n. 22124 (obbligo di contraddittorio per accertamento a tavolino IRPEF).
- Cass. civ., sez. trib., 19 giugno 2024, nn. 16873 e 16942 (contraddittorio e inviti con richiesta di esibizione documentazione).

- Cass. civ., sez. trib., 14 maggio 2025, n. 12896 (inapplicabilità del contraddittorio preventivo ai tributi locali ante riforma 2023).
- Cass. civ., SS.UU., 25 luglio 2025, n. 21271 (prova di resistenza: contenuto e limiti).

#### **7.4. Giurisprudenza della Corte Costituzionale**

- Corte Costituzionale, 21 marzo 2023, n. 47 (monito al legislatore sul contraddittorio endoprocedimentale).

#### **7.5. Giurisprudenza di merito**

- CGT I grado, Siracusa, Sez. III, 24 giugno 2025, n. 1326/2025 (applicabilità del nuovo regime in relazione alla data di notifica, non di emissione dell'atto).
- CGT I grado, Roma, Sez. XVIII, 23 giugno 2025, n. 8660/2025 (esclusione del contraddittorio preventivo per atti di accertamento catastale).
- CGT I grado, Catania, Sez. IV, 15 ottobre 2025, n. 8052/2025 (annullamento per omessa risposta all'istanza di accesso agli atti).
- CGT I grado, Chieti, Sez. I, 11 agosto 2025, n. 388/2025 (annullamento accertamento IMU per omesso contraddittorio preventivo).
- CGT I grado, Foggia, 30 giugno 2025, n. 1484/2025 (rilevanza della data di notifica ai fini del regime transitorio).
- CGT I grado, Gorizia, 5 marzo 2025, n. 22/2025 (applicabilità del nuovo regime anche ante 30 aprile 2024 per schema d'atto già notificato).
- CGT I grado, Rimini, 18 febbraio 2025, n. 90/1/2025 (obbligo di contraddittorio per accertamenti catastali in assenza di forme di interlocuzione DOCFA).
- CGT I grado, Napoli, 31 marzo 2025, n. 5814/23/2025 (obbligo di contraddittorio per accertamenti catastali).

#### **7.6. Dottrina**

- Antico G., 'Modifica dello schema di atto in sede di contraddittorio', in *il fisco*, n. 29/2024, pag. 2731.

- Antico G., 'Il contraddittorio: tra schema di atto, interlocuzioni preventive e accesso al fascicolo d'ufficio', in *il fisco*, n. 36/2024, pag. 3331.
- Antico G., 'Contraddittorio preventivo: i rapporti tra controllo sostanziale e liquidazione della dichiarazione', in *il fisco*, n. 21/2024, pag. 1963.
- Antico G., 'Gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni prima casa sono senza contraddittorio preventivo', in *il fisco*, n. 24/2024, pag. 2279.
- Artuso E. – Travain A., 'Brevi spunti sul contraddittorio endoprocedimentale, tra afflato unionali e (discutibili) scenari futuri', in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2024, pag. 1369.
- Buscema A., 'Il contraddittorio necessario', in *Azienditalia*, n. 1/2026, pag. 65.
- Cannizzaro F., 'Annullabile l'atto di accertamento per omessa attivazione del contraddittorio sostanziale', in *il fisco*, n. 4/2026, pag. 360.
- Comelli A., 'Il principio del contraddittorio endoprocedimentale tra vecchie e nuove (in)certezze applicative', in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2024, pag. 1943.
- Ferranti G., 'Il nuovo obbligo di contraddittorio: il parere dell'Assonime', in *il fisco*, n. 47-48/2024, pag. 4355.
- Ferranti G., 'Obbligo di contraddittorio preventivo: modalità di instaurazione e ambito temporale', in *il fisco*, n. 18/2024, pag. 1659.
- Ferranti G., 'Il nuovo obbligo di contraddittorio: i tributi e gli atti interessati', in *il fisco*, n. 20/2024, pag. 1843.
- Ferranti G., 'Interpretazione autentica per individuare gli atti esclusi dal contraddittorio obbligatorio', in *il fisco*, n. 23/2024, pag. 2135.
- Lovisolo A., 'Limiti, condizioni ed estensione del contraddittorio preventivo – Utilità della prova di resistenza: significato e contenuto in relazione alla omissione del previo contraddittorio', in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 12/2025, pag. 938.
- Mariani N., 'Escluso il contraddittorio preventivo in caso di accertamento catastale', in *il fisco*, n. 41/2025, pag. 3677.

- Melis G., 'Il contraddittorio procedimentale', in Tomassini A. (a cura di), *Riforma fiscale*, Milano, 2023, pag. 172.
- Renda A., 'Contraddittorio preventivo e prova di resistenza: verso la soluzione di un equivoco?', in *Corr. Trib.*, n. 7/2024, pag. 625.
- Salanito G., 'Contraddittorio e imposte indirette sui trasferimenti nel decreto 24 aprile 2024', in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 18 giugno 2024.
- Salvini L., 'La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA', Padova, 1990.
- Settembre D., 'Il nuovo contraddittorio preventivo non si applica se l'atto è stato notificato (non solo emesso) ante 30 aprile 2024', in *il fisco*, n. 36/2025, pag. 3210.
- Assonime, Circolare n. 18 del 30 settembre 2024 (Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente – D.Lgs. n. 219/2023).
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 17/E del 2020 (Chiarimenti sull'invito obbligatorio al contraddittorio ex art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997).
- IFEL, Nota di approfondimento del 3 maggio 2024 (Contraddittorio preventivo e tributi locali).
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Atto di indirizzo del Vice Ministro Leo, 29 febbraio 2024 (Indicazioni operative sulla decorrenza delle nuove disposizioni in materia di contraddittorio preventivo).

---

*Fine della relazione*