

**Sulle interrelazioni fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione nella recente riforma (\*)**

***On the Relationship Between Generalized Adversarial Procedure and Tax Settlement by Agreement in the Recent Reform***

di Roberto Baboro - 30 giugno 2026

**Abstract**

L'articolo analizza gli interventi apportati dalla recente riforma tributaria in tema di contraddittorio endoprocedimentale e accertamento con adesione, evidenziandone le caratteristiche e le rilevanti interrelazioni. Dalla disamina svolta emerge che se è vero che l'introduzione del contraddittorio "generalizzato" ex art. 6-bis Statuto dei diritti del contribuente rappresenta un elemento volto a rafforzare le garanzie difensive e il rapporto Fisco-contribuente, le numerose esclusioni e i limiti applicativi ne riducono significativamente la portata innovativa. Il contributo si sofferma poi sul coordinamento tra contraddittorio e accertamento con adesione, evidenziando il superamento delle precedenti commistioni normative tentate con l'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 ma anche nuove rigidità procedurali. Particolare attenzione è dedicata agli interventi correttivi del 2025, che incidono sulla possibilità di riproporre l'istanza di adesione e sull'effettività del contraddittorio. Nel complesso, emerge una riforma solo parzialmente efficace nel garantire un pieno equilibrio tra esigenze dell'Amministrazione e tutela del contribuente.

**Parole chiave:** contraddittorio, accertamento con adesione, Statuto dei diritti del contribuente

**Abstract**

*The paper examines the measures introduced by the recent tax reform concerning the right to be heard and the tax settlement, highlighting their key features and significant interrelations. The analysis shows that, while the introduction of a "generalised" right to be heard under Article 6-bis of the Taxpayer's Statute is intended to strengthen defensive guarantees and improve the relationship between tax authorities and taxpayers, its innovative potential is substantially limited by numerous exclusions and constraints in its application. The paper further focuses on the coordination between the right to be heard and the tax settlement, pointing out both the overcoming of the previous overlaps under Article 5-ter of Legislative Decree No. 218/1997 and the rise of new procedural rigidities. Particular attention is devoted to the 2025 corrective measures, which affect both the possibility of re-submitting a settlement request and the overall effectiveness of the right to be heard. Overall, the reform appears only partially effective in ensuring a proper balance between the interests of the tax administration and the protection of taxpayers.*

**Keywords:** *the right to be heard, the tax settlement, Taxpayer's Statute*

**SOMMARIO:** **1.** Le direttrici della riforma tributaria nella prospettiva del miglioramento dei rapporti Fisco-contribuenti: il contraddittorio generalizzato e la coordinata revisione dell'accertamento con adesione. - **2.** Il contesto in cui si inseriscono gli interventi di riforma: l'instabile contraddittorio di fonte giurisprudenziale, il fallito tentativo di coordinamento con l'accertamento con adesione e il monito della Corte costituzionale. - **3.** (*Segue*). Dalla legge delega al nuovo art. 6-*bis* Statuto del Contribuente: l'introduzione del contraddittorio generalizzato e le esclusioni (discutibili) che ne delimitano i confini (e depotenziano la portata). - **4.** Le attuali interrelazioni fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione: il coordinamento fra i due istituti che supera le improvvide commistioni tentate con l'art. 5-*ter* D.Lgs. n. 218/1997. - **5.** (*Segue*). L'irrigidimento della riconosciuta possibilità di riproporre l'istanza di accertamento con adesione, per effetto dell'art. 21 D.Lgs. n. 81/2025 (c.d. Correttivo), e il conseguente affievolimento del diritto al contraddittorio.

**1.** Fra i molteplici obiettivi della riforma tributaria vi è stato senz'altro quello del miglioramento dei rapporti Fisco-contribuente, che è stato attuato in una duplice direzione.

La prima – in attuazione dell'art. 4 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111<sup>1</sup> – è volta a garantire un adeguamento agli *standard* di tutela unionale in punto di effettività del contraddittorio endoprocedimentale e del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario<sup>2</sup>, essendo stato imposto al legislatore delegato di «*prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità*».

Tale intervento si è concretizzato nell'introduzione del contraddittorio generalizzato di cui all'art. 6-*bis* dello Statuto, che reca alcune, minime previsioni anche in materia di accesso agli atti. Il legislatore delegato riconosce la centralità del “nuovo” obbligo di contraddittorio generalizzato nell'ambito della riforma tributaria, puntualizzando, nella Relazione al D.Lgs. n. 219/2023, che «*[l']introduzione dell'articolo 6-*bis* nello Statuto del contribuente rappresenta un punto cardine*» della riforma.

L'intervento riformatore, che viene ivi descritto come “bilanciato e ponderato” e, quanto meno negli intenti, migliorativo rispetto all'assetto previgente, presenta invero talune criticità, riconducibili ai nuovi limiti posti al pieno dispiegarsi dell'obbligo di contraddittorio, oltretutto al suo nuovo posizionamento nella scansione procedimentale. Limiti che non sono stati in alcun modo affrontati dai decreti correttivi della Riforma fiscale sinora emanati, e in particolare dal D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81, che estende le preclusioni in materia di riproposizione dell'istanza di accertamento con adesione nella scansione procedimentale, e dal D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, che ha modificato l'art. 6-*bis* limitatamente alla disciplina del diritto di accesso.

La seconda direzione, solo apparentemente “scollegata” dalla prima, è quella del rafforzamento degli istituti deflattivi del contenzioso: la legge delega per la riforma fiscale aveva infatti dedicato diverse previsioni al potenziamento degli istituti deflattivi, come emerge dall’art. 19, lett. a) e h)<sup>3</sup>.

Fra gli interventi apportati lungo questa direzione si segnala la revisione dell’istituto dell’accertamento con adesione, avvenuta mediante il D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, con l’obiettivo di coordinare l’istituto con la già citata introduzione dell’obbligo generalizzato del contraddittorio preventivo.

Nel prosieguo, si analizzeranno le novità introdotte dalla riforma, tenendo conto anche delle disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81, con specifico riferimento all’attuale conformazione del contraddittorio “generalizzato” e alle sue interrelazioni con l’accertamento con adesione.

2. In punto di contraddittorio “generalizzato”, la riforma s’inserisce in un sostrato altamente frammentato, in cui agli sforzi compiuti dalla giurisprudenza di legittimità<sup>4</sup> si era aggiunto un intervento del legislatore, altamente discutibile, che sembrava fraintendere le finalità del contraddittorio, stemperandone la rilevanza assiologica e le ricadute pratiche.

Il riferimento è alla previsione contenuta nell’art. 5-ter D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, con cui era stato realizzato lo (sfortunato) tentativo di innesto nel procedimento di accertamento con adesione.

In tale articolo era previsto l’obbligo per gli Uffici di notificare, prima di emettere un avviso di accertamento, l’invito per l’avvio del procedimento di accertamento con adesione al di fuori dei casi in cui fosse stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Con la previsione, contenuta al comma 5 di tale disposizione, che, al di fuori dei casi di motivata urgenza o di fondato pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante l’invito di cui al comma 1 comportava l’invalidità dell’avviso di accertamento, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

Il legislatore aveva codificato una vera e propria prova di resistenza, tanto per i tributi armonizzati quanto per quelli non armonizzati, che il contribuente doveva superare affinché la violazione dell’art. 5 cit. potesse assumere rilevanza, con una formulazione letterale direttamente ripresa dalla sentenza delle Sezioni Unite del 2015.

Ma l’accertamento con adesione e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale non sono sovrapponibili, e con il citato art. 5-ter il legislatore aveva esplicitato tale relazione mediante una improvvida quanto sfortunata commistione.

Tanto è evidente se appena si considera che il procedimento di accertamento con adesione non realizza pienamente il diritto al contraddittorio e i suoi corollari, poiché in caso di esito infruttuoso l’Ufficio non era in alcun modo tenuto a valutare espressamente le argomentazioni del contribuente, né a fornire a quest’ultimo una

*disclosure* dell'istruttoria che gli consentisse un confronto effettivo, alla luce del contenuto piuttosto scarno dell'invito, che finalizzava il contraddittorio alla efficiente e rapida riscossione dei tributi, più che alla difesa del contribuente, in considerazione degli effetti di irretrattabilità e non impugnabilità tipici dell'accertamento con adesione<sup>5</sup>.

In questo quadro s'è innestato il monito al legislatore da parte della Consulta, con la sentenza 7 febbraio 2023, n. 47<sup>6</sup>, ove, non limitandosi alla dichiarazione di inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, Statuto (del quale era stata prospettata la violazione dell'art. 3 Cost., nella misura in cui la norma statutaria non garantiva il diritto alla presentazione delle osservazioni anche agli accertamenti a tavolino), la Corte aveva soggiunto che «*il superamento dei prospettati dubbi di legittimità costituzionale esige un intervento di sistema del legislatore; intervento che garantisca l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria*».

**3.** La sollecitazione della Corte costituzionale non è rimasta inascoltata. E infatti, come riconosciuto nei lavori preparatori della delega, il principio di delega riferito al contraddittorio «*sembra quindi orientato a definire quanto indicato nel monito della Corte*»<sup>7</sup>.

Tale principio è stato veicolato tramite l'art. 4 della legge delega n. 111/2023, che ha previsto l'introduzione di una «*disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*» [lett. e)] e la previsione di una «*generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità*» [lett. f)]. Quest'ultimo principio direttivo è stato poi declinato ulteriormente nel successivo art. 17, comma 1, lett. b), ove, in tema di revisione dell'attività di accertamento, è stato previsto che il Governo avrebbe dovuto prevedere «*una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo*» (n. 1), «*[l']assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento*» (n. 2), la «*previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente*» (n. 3) e, infine, «*[l']estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7*».

La legge delega è stata attuata, *in parte qua*, con la già citata introduzione in via generalizzata dell'istituto del contraddittorio, tramite l'inserimento dell'art. 6-bis nello Statuto dei diritti del Contribuente<sup>8</sup>.

In tale disposizione è stato previsto (comma 1) che «*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo*», con la precisazione (comma 2), delimitativa dei relativi confini, che esso non trova applicazione 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.

Quest'ultimo punto occorre merita qualche riflessione.

Il decreto MEF, 24 aprile 2024, emesso in attuazione della citata disposizione, all'art. 2, comma 1, ricomprende fra gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati *«ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione»*.

In particolare, rientrano in tale esclusione le comunicazioni di irregolarità ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 ed ex artt. 54-bis, 54-ter e 54-quater, D.P.R. n. 633/1972, nonché gli avvisi di liquidazione dell'imposta e di irrogazione delle sanzioni relativi alle altre imposte indirette; inoltre, ai sensi dell'art. 4 del medesimo decreto ministeriale, sono altresì esclusi le comunicazioni di irregolarità da controlli formali ex art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973 (per i quali, ciononostante, dovrebbe restare fermo quanto disposto dall'art. 6, comma 5, Statuto).

A ciò occorre aggiungere le ulteriori disposizioni recate dall'art. 7-bis D.L. 29 marzo 2024, n. 39 (convertito, con modificazioni, dalla L. 23 maggio 2024, n. 67), che dovrebbero costituire interpretazione autentica dell'art. 6-bis dello Statuto.

Tale articolo è di facile lettura nella parte in cui prevede che l'art. 6-bis dello Statuto non si applichi agli atti *«per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente»*: in questo senso, come specificato nella Relazione illustrativa al D.L. n. 39/2024, *«[o]ccorre tener conto della presenza di altre disposizioni dell'ordinamento che, per singole fattispecie, già prevedono l'obbligo di attivare un contraddittorio preventivo»*.

Assai più problematici sono gli ulteriori interventi – più che di mera interpretazione autentica, fortemente innovativi<sup>9</sup> – relativi all'esclusione del contraddittorio per gli *«atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti»* e, ancora, per gli atti di *«diniego di istanze di rimborso»*.

E infatti, mentre quest'ultima ipotesi di esclusione era già stata prefigurata in dottrina, in ragione del fatto che il comma 3 dell'art. 6-bis non prevedeva la predisposizione dello schema d'atto in relazione al diniego di rimborso<sup>10</sup>, appare irrazionale (se non come facilitazione del carico di lavoro degli Uffici) l'esclusione prevista per gli atti di recupero relativi ai (soli) crediti inesistenti. Ciò perché – a fronte delle nuove definizioni legislative di crediti inesistenti e non spettanti<sup>11</sup> – non risultano comprensibili le ragioni per cui la contestazione dei crediti inesistenti dovrebbe rientrare nel novero degli atti sostanzialmente automatizzati, mentre una differente conclusione varrebbe per i crediti non spettanti<sup>12</sup>, se si considera che, semmai, sono ascrivibili al novero della “non spettanza” alcune ipotesi di atti sostanzialmente automatizzati<sup>13</sup>.

Complessivamente, le esclusioni dell'obbligo di contraddittorio depotenziano significativamente la portata innovativa della riforma<sup>14</sup>, che, rispetto al passato, è ampliata unicamente con riferimento agli avvisi di accertamento parziali, oggi inclusi nell'ambito dell'art. 6-bis<sup>15</sup>.

4. Non rimane, a questo punto, che analizzare il raccordo immaginato dal legislatore delegato fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione, tema

quantomai delicato, visto quanto si è detto con riferimento all'esperimento, fallito, tentato con l'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997.

Il procedimento di accertamento con adesione è stato rimodellato in più punti per coniugarne la disciplina del contraddittorio sinora brevemente esposta, e proprio tale rapporto è stato ritoccato nuovamente in occasione del c.d. Correttivo. Sotto questa prospettiva "topografica", la scelta del legislatore delegato può apparire discutibile laddove la disciplina procedimentale relativa all'obbligo di contraddittorio risulti inserita nel contesto dell'accertamento con adesione, piuttosto che nei testi relativi all'accertamento.

E in effetti, per quanto qui rileva, ai sensi del comma 2-bis dell'art. 1 D.Lgs. n. 218/1997, in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad attivare il contraddittorio tramite notifica dello schema d'atto di cui all'art. 6-bis, comma 2, Statuto (schema con il quale – lo si rammenta – il legislatore delegato ha inteso realizzare un contraddittorio informato ed effettivo), esso dovrà recare, «*oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni*».

Pertanto, nelle ipotesi di contraddittorio obbligatorio il contribuente potrà scegliere se presentare le controdeduzioni entro il termine di sessanta giorni, come previsto dal citato art. 6-bis, comma 2, o istanza di accertamento con adesione, entro il termine di trenta giorni di cui all'art. 6, comma 2-bis, primo periodo, D.Lgs. n. 218/1997.

In ragione di tale ricostruzione appare preferibile la tesi<sup>16</sup> – rispetto alle altre opinioni altrettanto autorevolmente avanzate<sup>17</sup> – secondo cui la commistione tentata tramite l'art. 5-ter cit., debba oggi ritenersi superata, dal momento che, attraverso le modifiche al procedimento apportate dalla riforma tributaria, gli istituti in disamina sono stati coordinati senza realizzare comunque improvvide commistioni.

E ciò poiché, a differenza dell'art. 5-ter cit. – ove, come già evidenziato, l'invito obbligatorio per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento era il modulo attraverso il quale si esplicava il contraddittorio – il legislatore delegato ha inequivocabilmente posto i due istituti in termini di netta alternatività, seppure, forse, con una preferenza, e una "spinta" del contribuente, verso l'accesso al procedimento di adesione<sup>18</sup>.

Tale preferenza deve essere valutata spostando il giudizio su un piano differente d'analisi, ossia quello relativo alle possibili criticità dell'intervento normativo con riferimento all'effettività della funzione difensiva del nuovo obbligo di contraddittorio generalizzato. Effettività di cui forse può dubitarsi, non tanto in virtù del nuovo coordinamento fra contraddittorio e adesione, quanto della nuova collocazione nella scansione procedimentale dell'istituto in sé e per sé considerata.

L'alternatività prospettata dal legislatore fra presentazioni delle osservazioni e dell'istanza di adesione non dev'essere intesa in termini estremamente rigidi e assoluti: come riconosciuto dall'art. 6, comma 2-ter<sup>19</sup>, è facoltà infatti delle parti «*dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento*», «*laddove all'esito delle*

*osservazioni di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione»<sup>20</sup>.*

Sebbene sia condivisibile, la previsione desta qualche perplessità nella parte in cui fa riferimento al “comune accordo” delle parti richiesto per l’attivazione del procedimento di adesione, che sembra attribuire una facoltà di veto agli Uffici. Conclusione, questa, che andrebbe raccordata con quanto previsto dal successivo art. 6, comma 2-bis, secondo periodo, secondo cui «*[i]l contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell’avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell’atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto*».

Siccome il contribuente può procedere all’instaurazione del procedimento di accertamento con adesione anche nel caso di atto impositivo preceduto dalla presentazione delle osservazioni, si potrebbe valutare l’opportunità di richiedere l’accordo dell’Ufficio per instaurare il medesimo procedimento appena ricevuto un riscontro dell’Amministrazione, a seguito delle osservazioni medesime e prima della notifica dell’atto “definitivo”, pur dovendosi osservare che la previsione citata potrebbe verosimilmente basarsi proprio su un certo grado di alternatività fra presentazione delle controdeduzioni o dell’istanza di adesione.

In ogni caso, nell’ipotesi di presentazione della domanda di adesione formulata a seguito della ricezione dell’atto preceduto dallo schema il termine per la presentazione del ricorso è sospeso per trenta giorni, anziché novanta.

5. L’art. 6, comma 2-*quater*, D.Lgs. n. 218/1997, disponeva che il contribuente che avesse già presentato istanza di accertamento con adesione a seguito della ricezione dello schema di atto non potesse presentarla successivamente alla notifica dell’atto definitivo.

A seguito delle modifiche apportate dall’art. 21, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 81/2025 (c.d. Correttivo), la riproposizione di una seconda istanza di adesione risulta ulteriormente preclusa quando la stessa sia già stata presentata ai sensi dell’art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997 (e, quindi, nel caso di accessi e verifiche)<sup>21</sup> o, ancora, quando l’adesione sia scaturita dalla presentazione di deduzioni difensive, come previsto dal già citato art. 6, comma 2-*ter*, D.Lgs. n. 218/1997.

Trova applicazione, inoltre, il comma 1-*quater* dell’art. 7, D.Lgs. n. 218/1997, secondo il quale nel caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell’avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell’atto di recupero, preceduto dal contraddittorio preventivo di cui all’art. 6-bis, comma 3, Statuto, «*l’ufficio, ai fini dell’accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni [...] e comunque da quelli che costituiscono l’oggetto dell’avviso di accertamento o rettifica ovvero dell’atto di recupero*».

Trattasi di disposizione che affievolisce ulteriormente l’apparente pervasività che il diritto al contraddittorio ha assunto (o, quantomeno, avrebbe dovuto assumere) nella

riforma, o quantomeno la sua connotazione in chiave essenzialmente difensiva, venendo di fatto “interrotta” l’effettività del confronto fra contribuente e Amministrazione con la notifica dell’atto impositivo.

E ciò, forse, echeggiando – in maniera più o meno consapevole – la giurisprudenza unionale, secondo la quale il diritto ad essere ascoltati garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il proprio punto di vista durante il procedimento amministrativo «*prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi*»<sup>22</sup>; di talché, nell’ottica del legislatore, una volta che tale decisione sia stata raggiunta, e le controdeduzioni presentate *ex art. 6-bis*, comma 3, cit. debitamente valutate, l’Ufficio viene “dispensato” dal tenere in considerazione gli ulteriori elementi eventualmente allegati successivamente dal contribuente in sede di adesione<sup>23</sup>.

Tale preclusione non dovrebbe applicarsi nell’ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione venga attivato all’esito delle controdeduzioni ai sensi dell’art. 6, comma 2-ter, D.Lgs. n. 218/1997. E ciò sulla scorta di un’interpretazione letterale della disposizione (*i.e.*, il comma 1-*quater* dell’art. 7 D.Lgs. n. 218/1997), posto che essa richiama espressamente solo l’ipotesi in cui l’accertamento con adesione sia attivato successivamente alla notifica dell’atto impositivo.

Poco cambia invece per le ipotesi – che a differenza di quanto si potrebbe pensare di primo acchito, non sembrano affatto residuali – in cui il contraddittorio obbligatorio viene escluso.

In tale caso, il procedimento di accertamento con adesione potrà essere attivato tanto per iniziativa dell’Ufficio, ai sensi del nuovo art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997, quanto del contribuente, entro il termine di presentazione del ricorso, come disposto dall’art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997. A tal riguardo, ai sensi dell’art. 1, comma 2-*bis*, D.Lgs. n. 218/1997, l’Ufficio deve indicare nell’atto impositivo l’invito alla presentazione di istanza per la definizione dell’accertamento con adesione. Nel caso di istanza presentata ai sensi dell’art. 6, comma 2, cit., i termini per la proposizione del ricorso saranno sospesi per novanta giorni.

In entrambe le suddette ipotesi, ai sensi dell’art. 5, comma 1, cit., l’Ufficio provvederà a comunicare al contribuente l’invito a comparire per l’instaurazione del procedimento di accertamento con adesione – contestualmente all’atto impositivo, nel caso di iniziativa dell’Amministrazione – ove saranno fra l’altro contenuti «*i motivi che determinano maggiori imposte, ritenute e contributi*» richiesti.

La disciplina recata dall’art. 5, comma 1, presenta profili di evidente problematicità<sup>24</sup>, a partire dalla confusione che deriva dalla compresenza di indicazioni tra loro non pienamente coerenti.

E infatti, l’Ufficio, da un lato, informa il contribuente della facoltà di attivare il procedimento di accertamento con adesione mediante apposita istanza; dall’altro, contestualmente, lo convoca a comparire per l’instaurazione del contraddittorio. Tale sovrapposizione appare sistematicamente discutibile, poiché non consente di comprendere se l’invito a comparire costituisca una modalità ordinaria e

generalizzata di attivazione del procedimento ovvero uno strumento rimesso alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria.

Ancora più rilevanti appaiono le criticità sul piano procedimentale, essendovi un difetto di coordinamento con l'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997.

Quest'ultima disposizione, infatti, collega la sospensione dei termini per l'impugnazione esclusivamente alla presentazione dell'istanza da parte del contribuente, senza attribuire alcun effetto analogo all'invito a comparire formulato dall'Amministrazione.

Ne deriva che il contraddittorio avviato su iniziativa dell'Ufficio si svolge entro i ristretti limiti temporali del termine ordinario di proposizione del ricorso, con una conseguente compressione dell'effettività del confronto e delle correlate garanzie difensive.

\*(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

<sup>1</sup> Su cui, v., per tutti, TUNDO F., *La legge delega per la riforma tributaria e la ragionevolezza del sistema fiscale nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dott. comm.*, 2023, 3, 541 ss.; MASTROIACOVO V., *I procedimenti accertativi e il nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 479 ss. e PISTONE P., *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 2, 303 ss.

<sup>2</sup> Come si legge nella Relazione illustrativa alla legge delega, l'art. 4 ha previsto «*il rafforzamento da parte dell'ente impositore dell'obbligo di motivazione, specificando le prove su cui si fonda la pretesa e al diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, poiché funzionale al corretto dispiegarsi del diritto al contraddittorio come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*». Del resto, collocandoci in un orizzonte di più ampio respiro, anche il contraddittorio, in uno con gli ulteriori principi che reggono la collaborazione fra Fisco e contribuente (*in primis*, il diritto al silenzio), ha contribuito alla lettura restrittiva – in un'ottica costituzionalmente orientata – della preclusione di inutilizzabilità della documentazione non consegnata prevista dall'art. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, sancita dalla Corte costituzionale nella sentenza 28 luglio 2025, n. 137.

<sup>3</sup> In particolare, l'art. 19, lett. a), in esplicita congiunzione con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela e con l'obiettivo di prevenire l'instaurarsi di contenziosi quando questi possano essere definiti in via amministrativa, aveva autorizzato il legislatore delegato ad intervenire sui vigenti istituti deflativi operanti prima della costituzione in giudizio della parte resistente in primo grado, «*ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria*». Per altro verso, l'art. 19, lett. h), aveva autorizzato il legislatore delegato ad interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti.

<sup>4</sup> Sull'evoluzione, si vedano, Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184, secondo cui la violazione dell'art. 12, comma 7, Statuto causata dall'emissione *ante tempus* dell'atto impositivo costituiva causa di illegittimità dell'atto impositivo: Cass., Sez. Un., 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, che avevano sancito l'esistenza di un generalizzato diritto ad essere ascoltati prima dell'emanazione dell'atto impositivo, nonostante l'assenza di espressa previsione normativa, anche (ma non solo) come portato dei diritti conferiti agli individui dagli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali e dell'elaborazione degli stessi da parte della Corte di Giustizia; Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823, che aveva sancito la suddivisione fra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, con trapianto nel diritto nazionale della prova di resistenza sulla scia della giurisprudenza europea, inaugurando un filone recessivo rimasto sostanzialmente intatto sino alla riforma. Non erano mancate tuttavia le critiche. E infatti, nella sentenza Cass., 15 gennaio 2019, n. 701, era stato evidenziato che nell'interpretazione resa nel 2015 «*parrebbe che il diritto nazionale riservi ai tributi armonizzati una protezione inferiore a quella assicurata ai tributi non armonizzati*», visto che soltanto in quest'ultimo caso il mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, Statuto avrebbe comportato la nullità dell'atto impositivo per violazione del contraddittorio endoprocedimentale. Con l'ordinanza 22 novembre 2002, n. 34272, la Corte aveva «*compendiato*» le vicissitudini conosciute dal diritto al contraddittorio, ricordando sì il principio sancito dalle Sezioni Unite nel 2015, ma osservando come questo sia stato «*ulteriormente precisato*» proprio dalla sentenza n. 701/2019. Fra i molteplici commenti in dottrina ci si limita a richiamare, TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1137 ss.; TABET G., *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti "ante tempus"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 11, 843 ss.; DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione "politica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, II, 241 ss.; BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 7, 479 ss.; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.; TUNDO F., *Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la "riforma" in itinere*, in *Corr. trib.*, 2019, 7, 678 ss.

<sup>5</sup> Per ulteriori osservazioni sia consentito rinviare a BABORO R., *La "variabilità" del contraddittorio nel procedimento tributario e i limiti alla sua concreta applicazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 2, 132 ss.

<sup>6</sup> In relazione a tale pronuncia cfr. MASTROIACOVO V., *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. cost.*, 2023, 2, 604 ss.; BORGIA C., *L'arduo percorso verso il riconoscimento della previsione generale della partecipazione difensiva nei procedimenti tributari*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 4, 960 ss.

<sup>7</sup> Cfr. Dossier del Servizio Studi di Camera e Senato, 2 agosto 2023, A.C. 1038-B, 149.

<sup>8</sup> Con riferimento all'art. 6-bis dello Statuto, v. BASILAVECCHIA M., *Il contraddittorio preventivo: un principio con il passo del gambero*, in *Rass. trib.*, 2024, 4, 729 ss.; RAGUCCI G., *Lo schema di atto tra accertamento con adesione e contraddittorio anticipato*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 2024; SALVINI L., *Il contraddittorio procedimentale*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. II, cit.; MELIS G., *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario*, in *il fisco*, 2024, 3, 221 ss.; GIOVANARDI A., *Quel pasticciaccio brutto del contraddittorio preventivo*, in *Quotidiano IPSOA*, 25 maggio 2024.

<sup>9</sup> GIOVANARDI A., *Quel pasticciaccio brutto del contraddittorio preventivo*, cit.; similmente Assonime, nella circolare n. 18/2024.

<sup>10</sup> SALVINI L., *Il contraddittorio procedimentale*, cit., 21.

<sup>11</sup> Di cui all'art. 1, comma 1, lett. g-*quater*, nn. 1) e 2), D.Lgs. n. 74/2000 (dedicati rispettivamente a introdurre le nozioni di credito inesistente "ordinario" e "fraudolento"), e lett. g-*quinqües* (relativa ai crediti non spettanti). Come noto, le definizioni introdotte in seno al D.Lgs. n. 74/2000 sono richiamate anche ai fini tributari dall'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997. Sulla distinzione in parola, quanto ai contributi riferiti alle nuove definizioni, v. GIRELLI G., *Ancora sulla nuova nozione di credito inesistente e non spettante*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 667 ss.; GIOVANARDI A., *Non riuscito il tentativo di giungere a una "più rigorosa distinzione normativa" tra crediti inesistenti e non spettanti*, in *il fisco*, 2024, 39, 3617 ss.; GIRELLI G., *Riflessioni sulla disciplina dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 334 ss.; in precedenza, CAMPANELLA F., *Ancora incertezze sulla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti (anche) nella giurisprudenza di merito*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 143 ss.; ID., *La rilevanza della differenziazione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" ai fini procedimentali e sanzionatori*, in *attesa delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 273 ss.

<sup>12</sup> Né potrebbe sostenersi che l'esclusione dal contraddittorio degli accertamenti in materia di crediti inesistenti possa fondarsi su un non meglio precisato pericolo per la riscossione poiché, come è stato notato, una siffatta giustificazione andrebbe piuttosto motivata caso per caso: cfr. BASILAVECCHIA M., *Il contraddittorio preventivo: un principio con il passo del gambero*, cit., 742.

<sup>13</sup> Si pensi, in particolare, ai crediti non spettanti in quanto «fruits in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruits in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento» o, ancora, «utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza».

<sup>14</sup> Cfr. RAGUCCI G., *Lo schema di atto tra accertamento con adesione e contraddittorio anticipato*, cit., 21.

<sup>15</sup> Sempre che gli stessi non derivino dall'incrocio di dati, come espressamente statuito dall'art. 2, comma 1, lett. b), D.M. 24 aprile 2024.

<sup>16</sup> Prospettata da ZIZZO G., *La centralità del rinnovato accertamento con adesione nelle procedure impositive*, in LOGOZZO M. (a cura di), *L'attuazione della riforma tributaria*, Pisa, 2024, 103 ss., spec. 103.

<sup>17</sup> SALVINI L., *Il contraddittorio procedimentale*, cit., 24.

<sup>18</sup> BASILAVECCHIA M., *Il contraddittorio preventivo: un principio con il passo del gambero*, cit., 736-737.

<sup>19</sup> Una previsione analoga è stata poi inserita, ad opera dell'art. 21, comma 1, lett. e), n. 1.2), D.Lgs. n. 81/2025, anche nell'art. 12, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 218/1997.

<sup>20</sup> In ragione delle modifiche apportate dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, di revisione del sistema sanzionatorio tributario, l'accertamento con adesione e il ravvedimento operoso si pongono, invece, in termini di vera e propria alternatività. Ciò in quanto, sebbene il ravvedimento sia possibile anche dopo la comunicazione dello schema di atto, di cui al citato art. 6-*bis*, comma 3, Statuto (con riduzioni sanzionatorie diverse a seconda che lo schema d'atto sia stato proceduto da un processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'art. 5-*quater* D.Lgs. n. 218/1997), tale facoltà sembra venire meno quando il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 2-*bis*, primo periodo, D.Lgs. n. 218/1997, stante quanto previsto dall'art. 13, comma 1, lett. b-*quinqües*), D.Lgs. n. 472/1997. Almeno secondo un'interpretazione letterale del dato normativo, dovrebbe invece essere possibile presentare istanza di accertamento con adesione successivamente alla consegna del processo verbale di constatazione, ai sensi dell'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997 e, in caso di esito negativo dell'adesione, procedere successivamente col ravvedimento, secondo le ipotesi ordinariamente previste. Occorre, infatti, considerare che la preclusione prevista dall'art. 13, comma 1, lett. b-*quinqües*), D.Lgs. n. 472/1997 si riferisce esclusivamente alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione che fa seguito alla notifica dello schema d'atto, mentre nulla è previsto in merito alle conseguenze del tentativo di adesione successivo alla consegna del PVC – nondimeno, si ritiene che sarebbe comunque utile un chiarimento, sul punto, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>21</sup> Previsione, quest'ultima, che non ha subito modifiche a seguito dell'attuazione della Riforma.

<sup>22</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, punto 41.

<sup>23</sup> È, invece, più immediato ritenere che risponda a una logica extra-giuridica – ossia di vero e proprio incentivo alla disclosure da parte del contribuente – la riformulazione dell'art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui si prevede la compensazione delle spese «quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio».

<sup>24</sup> Su cui, ZIZZO G., *La centralità del rinnovato accertamento con adesione nelle procedure impositive*, cit., 107.