

Lo prevede il decreto legislativo delegato con le modifiche allo Statuto del contribuente

06901

06901

# Accertamento con più garanzie

## Contraddittorio informato ed effettivo per atti impugnabili

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

**R**afforzata la tutela del contribuente in sede di emissione degli avvisi di accertamento.

Una delle principali novità del decreto legislativo n. 219/2023, entrato in vigore lo scorso 18 gennaio, riguardante le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, nell'ambito della più vasta riforma del sistema fiscale italiano di cui alla legge delega n. 111 del 2023, è rappresentato dall'introduzione dell'articolo 6-bis in tema di disciplina del principio del contraddittorio.

Il sistema previgente, infatti, prevedeva, in base al comma 7 dell'articolo 12 del medesimo Statuto, che in seguito alla redazione di un processo verbale di constatazione nei confronti del contribuente fossero concessi a costui 60 giorni per presentare delle memorie difensive contenenti osservazioni e richieste conseguenti alle eventuali contestazioni sollevate da parte dei verificatori.

La giurisprudenza prevalente aveva altresì sancito il principio che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto sempre valutare tali osservazioni in sede di emissione dell'avviso di accertamento, giustificando e motivando espressamente le ragioni per cui aveva ritenuto di non doverle accogliere.

Tuttavia, non sempre la giurisprudenza, anche della Suprema Corte, si era allineata a tale principio, ritenendo legittimi avvisi di accertamento non contenenti tale motivazione specifica sul presupposto che nessuna norma prevedesse espressamente tale obbligo in capo al soggetto emittente l'avviso di accertamento.

Il legislatore delegato, sapientemente, prende atto di tale problematica e nella nuova disciplina: da un lato abroga il citato comma 7 dell'articolo 12 e, dall'altro, introduce il nuovo articolo 6-bis con-

tenente una nuova e più pregnante procedura a tutela del contribuente.

Il nuovo disposto normativo, infatti, prevede espressamente che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità (anche se la legge delega parlava di nullità), da un contraddittorio qualificato come informato ed effettivo.

La nuova norma disciplina, altresì, le modalità con cui tale contraddittorio debba avvenire, prevedendo l'obbligo per l'Amministrazione (sia centrale, che locale: altra grande novità della nuova versione dello Statuto è l'applicabilità anche agli enti locali) che intenda emettere un accertamento di comunicare preventivamente al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di provvedimento, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni (prima del quale l'atto non può essere adottato), per consentire allo stesso contribuente eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

Anche tale ultimo passaggio rappresenta una rilevante novità a tutela del contribuente: infatti, in applicazione della legge 241/1990 sulla trasparenza degli atti amministrativi, l'accesso agli atti relativi ad un procedimento tributario era possibile solo alla fine del procedimento stesso (coincidente con l'emissione dell'avviso di accertamento) e non durante il suo corso.

Inoltre, se i 60 giorni scadono successivamente al termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, o se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza per l'emissione del provvedimento decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza

del termine di esercizio del contraddittorio.

La nuova norma prevede, altresì, quanto la giurisprudenza aveva rilevato mancare nel precedente testo normativo e, cioè, che l'atto predisposto dopo il contraddittorio deve tenere in considerazione le osservazioni del contribuente e, per quelle non accolte, l'Amministrazione è tenuta a motivare le ragioni del non accoglimento.

Il contraddittorio, infine, opera a prescindere dal fatto che ci sia stato l'accesso presso le sedi del contribuente o una semplice "indagine a tavolino" in quanto, il nuovo comma 2 dell'articolo 6-bis esclude la nuova procedura limitatamente agli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni come saranno individuati con apposito decreto del ministro dell'economia e delle finanze.

Infine, viene esclusa la possibilità di dover attivare la nuova procedura per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione (in relazione ai quali toccherà all'Amministrazione fornire specifica motivazione in merito alle ragioni del pericolo).

Il contesto di maggior tutela per il contribuente viene, altresì, ulteriormente rafforzato dalla nuova previsione dell'articolo 7 dello Statuto che prevede che tutti gli atti autonomamente impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria debbano contenere, a pena di annullabilità, i presupposti e i mezzi di prova, oltre alle ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione dell'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, quindi, la posizione del contribuente emerge come maggiormente tutelata e più rispettosa dei principi della Costituzione, del diritto dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo cui la nuova versione dello Statuto dichiara ora, espressamente, essere attuazione.

© Riproduzione riservata



Superficie 99 %

## Le attività fase per fase

Fase	Attività ed effetti
Avvio del contraddittorio preventivo	Comunicazione al contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria di uno schema dell'atto impositivo
Entro i successivi 60 giorni	Il contribuente può (i) presentare controdeduzioni (di cui l'Amministrazione finanziaria dovrà tener conto in sede di emissione dell'atto definitivo) ovvero (ii) accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo
Durante i 60 giorni successivi alla comunicazione dello schema dell'atto impositivo	L'Amministrazione finanziaria non può emettere l'atto impositivo
Nel caso in cui (i) fra il termine dei 60 giorni e quello di decadenza per l'adozione dell'atto impositivo decorrano meno di 120 giorni ovvero (ii) il primo scada oltre il secondo	Il termine di decadenza è posticipato ex lege di 120 giorni da conteggiarsi successivamente alla scadenza dei 60 giorni per l'esercizio del contraddittorio

## Esempi

Accertamento annualità d'imposta 2019 ( <i>termine ordinario di decadenza al 31/12/2025</i> )	Termini
<b>Schema di atto notificato in data 28/11/2025</b>	
Termine per la presentazione di osservazioni ovvero per estrarre atti dal fascicolo	27 gennaio 2026
Il termine per l'espletamento della fase del contraddittorio cade oltre il termine ordinario di decadenza (inizialmente in scadenza al 31 dicembre 2025); quindi, occorre sommare 120 giorni alla scadenza dei 60 giorni	27 maggio 2026
<b>Schema di atto notificato in data 28/9/2025</b>	
Termine per la presentazione di osservazioni ovvero per estrarre atti dal fascicolo	27 novembre 2025
Tra il termine per l'espletamento della fase del contraddittorio e quello ordinario di decadenza (inizialmente in scadenza al 31 dicembre 2025) decorrono meno di 120 giorni; quindi, occorre sommare 120 giorni alla scadenza dei 60 giorni	27 marzo 2026
<b>Schema di atto notificato in data 27/4/2025</b>	
Termine per la presentazione di osservazioni ovvero per estrarre atti dal fascicolo	26 giugno 2025
Non si verifica nessuna delle due circostanze atte a legittimare la proroga di 120 giorni per l'esercizio del potere di accertamento; il termine di decadenza resta invariato	31 dicembre 2025