

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI FIRENZE

COMMISSIONE DI STUDIO CONTENZIOSO TRIBUTARIO E STRUMENTI DEFLATTIVI

Giovedì 17 settembre 2026 orario 15:00 – 17:30

Sede Ordine: Viale S. Lavagnini 42 – FIRENZE

Evento: Un primo bilancio sulla riforma del contraddittorio preventivo (art. 6-bis L. 212/2000)

Titolo relazione: La motivazione rafforzata degli atti impositivi e l'effettività del contraddittorio

Relatore: Dott. Lapo Lapi- Dottore commercialista e Revisore contabile



La motivazione rafforzata degli atti impositivi e l'effettività del contraddittorio

Stato della normativa: aggiornato al I semestre 2026

L'oggetto della presente relazione è la necessità che in sede di contraddittorio, l'Agenzia entrate fornisca delle spiegazioni e motivazioni effettive e non generiche o di mera facciata (quindi, solo formali), affinché venga garantita l'effettività del contraddittorio.

1. Breve cronistoria del contraddittorio preventivo secondo la normativa fiscale Italiana e la svolta dello "Schema d'Atto"

La Riforma Fiscale, attuata tramite il D.lgs. n. 219/2023, ha radicalmente ridisegnato i rapporti tra Fisco e contribuente inserendo l'art. 6-bis nello Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000).

Tale norma ha introdotto il principio del contraddittorio preventivo e generalizzato.

Salvo i casi tassativi di atti esclusi (es. liquidazioni automatizzate ex art. 36-bis D.P.R. 600/73 e controlli formali ex art. 36-ter, individuati dal D.M. 24 aprile 2024), l'Amministrazione Finanziaria ha l'obbligo di comunicare al contribuente uno schema di provvedimento, prima dell'emissione dell'atto impositivo definitivo.

Da quel momento si apre una finestra di 60 giorni entro cui il contribuente può presentare le proprie memorie e osservazioni difensive.

L'introduzione dello "Schema d'atto" e del contraddittorio preventivo generalizzato tramite l'art. 6-bis della Legge 212/2000 (introdotto dal D.lgs. n. 219/2023 in attuazione della Riforma Fiscale) rappresenta il punto di arrivo di un lungo e tortuoso processo di maturazione legislativa e giurisprudenziale, durato oltre un trentennio.



Questo percorso segna il passaggio definitivo da un modello di Fisco "autoritativo e unilaterale" a un modello "collaborativo e paritetico", fortemente influenzato proprio dal principio di buona amministrazione di matrice europea (Art. 41 della Carta di Nizza).

Si riepiloga, brevemente e schematicamente, l'evoluzione del contraddittorio nell'ordinamento tributario Italiano:

1. 1990: Legge sul procedimento amministrativo (Legge n. 241/1990)

- Introduce per la prima volta in Italia il diritto di partecipazione del cittadino all'azione della Pubblica Amministrazione. L'art. 13 della stessa legge escludeva espressamente gli atti tributari da queste garanzie. Il procedimento fiscale rimaneva ancorato a una logica di segretezza e unilateralità.

2. 1993: Introduzione dell'Accertamento con adesione (D.L. n. 564/1993, poi confluito nel D.Lgs. n. 218/1997) ¹

- Natura: Non obbligatorio / Facoltativo
- Introduce l'istituto del concordato (adesione) su iniziativa dell'Ufficio o del contribuente. Non rappresenta ancora un obbligo procedimentale generalizzato, prima dell'emissione dell'atto, ma una facoltà di mediazione post-verifica o post-notifica

3. 2000: Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000)

- Natura: Obbligatorio condizionato (e limitato alle verifiche in loco)
- Introduce i concetti di buona fede e collaborazione (art. 10) e contraddittorio (art. 12, comma 7)

Non viene previsto un diritto generale al contraddittorio. Il legislatore lo concede solo in casi specifici e limitati, come l'art. 12, comma 7 (attesa di 60 giorni dopo un verbale di chiusura delle operazioni di verifica sul posto).

Stabilisce che, dopo il rilascio del Processo Verbale di Constatazione (PVC), il contribuente ha 60 giorni per presentare osservazioni. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima di tale termine.

¹ La L. 30.11.1994, n. 656 ha introdotto l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale (artt. dal 2-bis al 2-quater) e, dopo un travagliato iter legislativo, il d.lgs. 19.6.1997, n. 218 ne ha revisionato organicamente la disciplina, allo scopo di semplificarne e ampliarne l'iniziale ambito applicativo. Il corpo normativo del quale essi facevano parte comprendeva anche altri istituti, quali l'autotutela e l'acquiescenza, tutti caratterizzati dalla specifica finalità di deflazionare il contenzioso e dalla funzione di veicolare l'attuazione della norma attraverso forme e strutture dialettiche, a matrice collaborativa e/o consensuale



- Limite: Per oltre vent'anni la giurisprudenza ha limitato l'obbligo ai soli accertamenti conseguenti a verifiche presso la sede del contribuente (accessi, ispezioni, verifiche).

4. 2009-2015: Il dualismo giurisprudenziale tra tributi armonizzati e non armonizzati

- Natura: contraddittorio obbligatorio per i soli tributi UE
- Fonte: Sentenze della Corte di Giustizia UE e loro recepimento interno.

In particolare,

- ✓ la Corte di Giustizia UE (vedi sentenze *Sopropé 2008* e *Kamino 2014*)², più estesamente commentata infra, vedi Par. 3.1, stabilisce che il contraddittorio è un principio generale del diritto dell'Unione. Si applica sempre quando il Fisco accerta "tributi armonizzati" (come l'IVA).
- ✓ Le Sezioni Unite (sentenza n. 24823/2015) creano una forte discriminazione: il contraddittorio è obbligatorio per l'IVA, ma non lo è per i "tributi non armonizzati" (IRPEF, IRES, IRAP) per i quali serve una specifica norma di legge nazionale. Inoltre, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, viene introdotta la complessa "prova di resistenza" (il contribuente deve dimostrare che, se ascoltato, l'esito dell'accertamento sarebbe stato diverso).
- Sancisce la scissione del diritto al contraddittorio in base alla natura del tributo:

² I due casi sono pietre miliari del diritto dell'Unione Europea in materia di contraddittorio endoprocedimentale e diritti della difesa, in particolare nell'ambito tributario e doganale:

Sentenza "Sopropé" (2008)

- Riferimento della causa: Causa C-349/07, *Sopropé - Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*.
- Data di pubblicazione: 18 dicembre 2008.
- Il principio cardine: La Corte ha stabilito che i diritti della difesa esigono che il destinatario di una decisione lesiva (in questo caso un recupero di dazi a posteriori) sia messo in condizione di esporre utilmente il proprio punto di vista prima che la decisione venga adottata. L'amministrazione deve concedere un termine congruo e non puramente simbolico affinché il contribuente possa esercitare tale diritto

Sentenza "Kamino" (2014)

- Riferimento della causa: Cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financiën*.
- Data di pubblicazione: 3 luglio 2014.
- Il principio cardine: Questa sentenza integra la precedente introducendo la cosiddetta "prova di resistenza". La Corte ha stabilito che la violazione del diritto di essere ascoltati prima dell'adozione dell'atto determina l'annullamento della decisione soltanto se il procedimento amministrativo avrebbe potuto comportare un risultato diverso qualora il contribuente fosse stato sentito in tempo utile



- Tributi armonizzati (IVA, dogane): Il contraddittorio è sempre obbligatorio prima dell'atto, a pena di annullabilità, se il contribuente dimostra che l'interlocuzione avrebbe potuto portare a un risultato diverso ("prova di resistenza"), come stabilito dalle Sezioni Unite della Cassazione (Sent. n. 24823/2015).
- Tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap): Nessun obbligo di contraddittorio preventivo per i controlli c.d. "a tavolino" (fatti dall'ufficio senza accesso nei locali del contribuente).

5. 2019: Primo tentativo di generalizzazione (Art. 5-ter D.Lgs. 218/97) e suo fallimento

- Natura: Obbligatorio per i controlli "a tavolino", ma con forti esclusioni.
Il Decreto Crescita (D.L. n. 34/2019) inserisce l'art. 5-ter nel D.Lgs. n. 218/1997.
L'Ufficio deve invitare il contribuente al contraddittorio prima di emettere un avviso di accertamento derivante da verifiche a tavolino.
- Il limite: restano esclusi gli accertamenti parziali (art. 41-bis D.P.R. 600/73), i casi di urgenza e gli atti normativamente esclusi.
- Il legislatore tenta di introdurre l'invito obbligatorio al contraddittorio. La norma tuttavia prevede troppe deroghe, tra cui la esclusione degli accertamenti parziali e i casi di urgenza. Di fatto, un ampio utilizzo dell'accertamento parziale da parte dell'Agenzia delle Entrate ha svuotato l'efficacia della norma
L'obbligo generalizzato fallisce nei fatti.

6. 2024: La svolta della Riforma fiscale e il principio generale

- Natura: contraddittorio obbligatorio e generalizzato
Il D.Lgs. n. 219/2023 (attuativo della Delega Fiscale L. 111/2023), in vigore dal 18 gennaio 2024 – *rectius*, dal 30 aprile 2024 ³, introduce l'art. 6-bis della Legge n. 212/2000.
- Portata: Supera definitivamente la distinzione tra tributi armonizzati/non armonizzati, tra controlli in loco/a tavolino e tra accertamenti parziali/integrali.

³ Decorrenza e regime transitorio: il D.lgs. 219/2023 è entrato in vigore il 18 gennaio 2024, ma l'applicazione pratica del nuovo obbligo generalizzato di contraddittorio è scattata qualche mese dopo. Infatti, l'art. 7 del DL 30/03/2024 n. 39 (convertito con L. 56/2024) ha stabilito che le disposizioni sull'obbligo di contraddittorio si applicano agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024. Questa norma di coordinamento ha di fatto spostato la decorrenza effettiva al 30/4/2024, per attendere l'emanazione del D.M. sulle esclusioni ed evitare incertezze negli accertamenti delle primissime settimane del 2024.



Salvo specifiche eccezioni (es. atti automatizzati), l'Amministrazione ha l'obbligo di notificare lo schema di provvedimento, concedendo al contribuente 60 giorni per le memorie.

L'atto finale deve dare conto, con motivazione rafforzata, del mancato accoglimento delle deduzioni.

Il legislatore della Riforma recepisce definitivamente il principio dell'Art. 41 della Carta di Nizza. Il contraddittorio deve diventare lo strumento ordinario di formazione della pretesa tributaria, senza distinzioni tra tributi.

Il meccanismo dello "Schema d'atto" (art. 6-bis dello Statuto) ribalta il paradigma. L'Agenzia delle Entrate non può più emettere direttamente un avviso di accertamento: deve prima comunicare al contribuente uno "schema" del provvedimento. Il contribuente ha a disposizione un termine non inferiore a 60 giorni per presentare le sue controdeduzioni.

La motivazione rafforzata: se l'Amministrazione decide comunque di emanare l'atto finale, ha l'obbligo di motivare espressamente il motivo per cui ha respinto le osservazioni del contribuente.

7. 2024-2026: La perimetrazione delle esclusioni

- Il D.M. 24 aprile 2024 definisce le deroghe, individuando tassativamente gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo, suddividendoli in tre macro-categorie: atti di controllo formale e liquidazione automatica, atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati, e casi d'urgenza o fondato pericolo per la riscossione ⁴.

⁴ Atti esclusi per tipologia (Decreto MEF 24 aprile 2024): Il Ministero dell'Economia e Finanze, come previsto dalla legge, ha emanato il D.M. 24/04/2024 (pubblicato in G.U. n.100 del 30/04/2024) che elenca in modo tassativo gli atti dell'Amministrazione finanziaria esclusi dall'obbligo di contraddittorio. Si tratta soprattutto di atti derivanti da controlli meramente formali o incroci di banche dati, dove l'apporto del contribuente si considera poco significativo oppure dove già esiste una fase di comunicazione dell'esito. In sintesi, le principali fattispecie escluse (14 tipologie individuate dal decreto) sono:

- Ruoli e cartelle esattoriali emessi per la riscossione di somme risultanti da controlli e liquidazioni automatiche precedenti (compresi gli atti dell'Agente della Riscossione ex artt. 50 c.2, 77 e 86 DPR 602/1973, ad es. intimazioni di pagamento, iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi). Questi atti, essendo successivi all'accertamento del tributo e volti solo alla riscossione, non introducono nuove contestazioni fiscali e quindi non richiedono un ulteriore contraddittorio.
- Accertamenti parziali basati su incrocio dati e atti di recupero di crediti inesistenti ai sensi dell'art. 38-bis DPR 600/1973, quando fondati esclusivamente su informazioni già disponibili nelle banche dati dell'Agenzia. Ad



L'errata inclusione di un atto tra quelli elencato dal Dm 20/04/2024 da parte dell'Ufficio legittima l'eccezione di annullabilità dell'accertamento in sede di ricorso.

La giurisprudenza di merito del biennio 2025-2026 (ad esempio, CGT II grado Campania sentenza 3350 del maggio 2026) si concentra sul sanzionare l'elusione di questo obbligo e sul pretendere risposte analitiche e non di facciata da parte del Fisco.

esempio, un accertamento parziale "a tavolino" che rettifica il reddito in base a un dato comunicato da terzi (spesometro, compensi da CU, ecc.) non necessita di contraddittorio preventivo se la violazione emerge automaticamente dall'incrocio.

- *Atti relativi a omessi versamenti di tributi minori: in particolare accertamenti per omesso o tardivo pagamento di tasse automobilistiche (bollo auto, addizionale erariale su auto di lusso, ecotassa CO₂), tasse sulle concessioni governative (es. concessioni su telefonia mobile). Si tratta di atti spesso di massa, emessi sulla base di scadenze note e mancati pagamenti, per i quali il contraddittorio è stato escluso.*
- *Accertamenti catastali relativi all'iscrizione o cancellazione di riserve nelle intestazioni catastali. Anche questi sono procedimenti con interazione già codificata nelle norme catastali, esclusi dal nuovo obbligo.*
- *Avvisi di liquidazione per decadenza da agevolazioni su imposte di registro, ipotecarie e catastali. Ad esempio, la revoca dell'agevolazione "prima casa" per aver rivenduto l'immobile entro 5 anni: l'atto di liquidazione della maggiore imposta è escluso da contraddittorio.*
- *Avvisi di liquidazione per recupero imposte di registro, ipotecarie, catastali oggetto di rettifica (tipicamente, maggior valore accertato su un atto registrato). Spesso questi seguono procedure di accertamento valore con possibilità di adesione in separata sede.*
- *Avvisi di pagamento in materia di accise e imposte di consumo, nei casi in cui si tratta di semplice recupero di somme risultanti da dichiarazioni o contabilità dei soggetti obbligati. Ad esempio, il recupero di accisa non versata secondo i dati di produzione dichiarati da un depositario.*
- *Atti di contestazione per indebite compensazioni di crediti di accisa o omessi versamenti di somme dovute alle previste scadenze in materia di accise (Dlgs 504/1995).*
- *Comunicazioni di irregolarità da controlli automatizzati (36-bis DPR 600/73) e controlli formali (36-ter DPR 600/73): il decreto specifica che rientrano tra gli atti di "pronta liquidazione" esenti da contraddittorio le lettere inviate a seguito dei controlli automatizzati delle dichiarazioni (c.d. avvisi bonari) sia per imposte dirette che per IVA, nonché le comunicazioni degli esiti del controllo formale ex art. 36-ter. In tali procedure, in effetti, una forma di contraddittorio è già intrinseca (si pensi alla possibilità di segnalare all'ufficio errori nei calcoli o documenti non considerati, prima dell'iscrizione a ruolo). Il legislatore ha quindi ritenuto sufficiente il processo esistente, senza aggiungere un ulteriore contraddittorio formale.*
- *Avvisi di liquidazione e irrogazione sanzioni per omessi o tardivi versamenti e adempimenti registrativi: il decreto include tra gli atti di pronta liquidazione esclusi quelli emessi, ad esempio, per liquidare imposta di registro, ipocatastale, di successione, di bollo, ecc., nei casi di ritardo o omissione dell'adempimento da parte del contribuente (versamento tardivo, registrazione tardiva, ecc.). Anche qui si tratta di atti "automatici" conseguenti a una violazione formale già avvenuta.*
- *Inviti al pagamento del contributo unificato (tributo dovuto per le spese di giustizia) con relative sanzioni per omesso o tardivo versamento.*



2. La motivazione rafforzata come presidio di validità dell'atto

La *motivazione rafforzata* rappresenta lo strumento tecnico attraverso cui si misura la reale tenuta e l'effettività del contraddittorio.

L'atto impositivo definitivo deve espressamente contenere le ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni formulate dal contribuente (art. 6-bis, comma 3, Statuto) ⁵.

Nel tracciare le linee difensive in sede di contenzioso, il professionista deve focalizzarsi su questo iter logico-giuridico:

1. Onere probatorio ribaltato sul piano motivazionale: il contribuente introduce fatti impeditivi o modificativi nello Schema d'atto; il Fisco ha l'onere giuridico di smontarli punto per punto.
2. Conseguenze: la giurisprudenza di legittimità riafferma che il difetto di motivazione sulle difese del contribuente inficia la validità del provvedimento finale, traducendosi in un vizio insanabile di legittimità dell'atto impositivo ⁶.

⁵ Art. 6-bis Principio del contraddittorio

1. 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.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo 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. (23)

3. 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 complessivamente a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni e, 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. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. 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.

⁶ L'orientamento della Suprema corte è tuttavia ancora molto ondivago, come si vedrà in seguito; vedi Cass. Civ. n. 6969/2026 citata e commentata infra



Nel diritto tributario, l'espressione "*motivazione rafforzata*" non definisce dunque semplicemente un obbligo formale più gravoso, bensì un surplus logico-argomentativo che l'Amministrazione Finanziaria ha il dovere di infondere nel provvedimento impositivo finale. Mentre la motivazione ordinaria (prescritta dall'art. 7 della Legge n. 212/2000 e dall'art. 3 della Legge n. 241/1990) impone all'Ufficio di esplicitare unicamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base della pretesa, la *motivazione rafforzata* esige un iter logico a struttura articolata su due distinte fasi.

L'atto non può limitarsi a ricostruire la pretesa del Fisco, ma deve necessariamente anche farsi carico di confutare le ragioni espresse dal contribuente nella fase endoprocedimentale.

Per comprendere appieno l'istituto della motivazione rafforzata, è utile scomporre la sua struttura in tre direttrici fondamentali:

1. Il superamento della pretesa unilaterale: con l'introduzione del contraddittorio generalizzato (art. 6-bis dello Statuto), l'azione accertativa perde il carattere di mera autorità unilaterale. Se il contribuente presenta memorie e documenti in risposta allo schema d'atto, il baricentro del procedimento si sposta. La motivazione del provvedimento definitivo deve diventare il resoconto critico di un dialogo, non la sterile riproposizione di un monologo.
2. L'obbligo di confutazione analitica: L'Ufficio non può liquidare le deduzioni difensive con formule di stile o clausole stereotipate (es. "*le deduzioni del contribuente sono inconferenti*" ovvero "*la documentazione non appare idonea a superare i rilievi*"). Tali espressioni integrano una mera apparenza di motivazione. La motivazione è realmente "rafforzata" solo se scende nel merito delle singole eccezioni, smentendone l'efficacia probatoria o la correttezza giuridica attraverso un esame critico (puntuale o per "blocchi omogenei" di contestazioni).
3. Il nesso di causalità tra contraddittorio e decisione: Il Fisco deve dimostrare l'avvenuta "digestione" delle tesi difensive. L'atto finale deve rendere palese il motivo per cui gli elementi addotti dal contribuente non sono stati ritenuti idonei a modificare l'orientamento originario dell'Ufficio espresso nello schema preliminare.

Da un punto di vista strettamente difensivo, la *motivazione rafforzata* assolve a due funzioni sistemiche:

- Presidio del diritto di difesa (Art. 24 Cost.): consente al contribuente di conoscere con precisione le ragioni del rigetto delle proprie tesi. Questo evita il c.d. "effetto sorpresa",



permettendo una delimitazione chiara del *thema decidendum* e una pianificazione mirata dei motivi di ricorso.

- Deflazione del contenzioso: obbliga l'Ufficio a una risposta analitica, costringendolo ad una autovalutazione della tenuta della pretesa in giudizio. Se dinanzi alle memorie del contribuente l'Ufficio si rende conto di non poter articolare una motivazione rafforzata convincente, l'atto definitivo non dovrebbe essere emanato, o quantomeno dovrebbe essere ridimensionato.

Il vero terreno di scontro nel 2026 risiede nel contrasto tra:

- L'orientamento di merito (es. CGT Campania 2026, vedi infra) che pretende un'analisi scientifica e rigorosa di ogni singola pezza d'appoggio offerta dal contribuente
- L'ancora parziale resistenza di legittimità (es. Cass. 6969/2026) e talvolta della giurisprudenza di merito (ad esempio, CGT I° Roma del 01/06/2026 n° 8483, vedi infra) che talvolta ritiene sufficiente una motivazione "implicita", laddove la tesi del Fisco sia strutturalmente incompatibile con quella del contribuente.

Nella redazione delle difese, l'obiettivo del professionista deve essere quello di rendere impossibile l'utilizzo della motivazione implicita.

Ciò si ottiene formulando osservazioni allo schema d'atto talmente specifiche, documentate e parcellizzate da costringere l'Ufficio a esporsi: una risposta generica dell'Agenzia diventerà il grimaldello per eccepire, in sede di ricorso, il vizio di legittimità per difetto assoluto di motivazione rafforzata.

3. Focus di Approfondimento: il quadro giurisprudenziale e di prassi pre e post-riforma (D.Lgs. 219/2023)

Questa sezione fornisce le fondamenta di prassi e giurisprudenza (di legittimità e di merito) formatesi dopo l'introduzione del D.Lgs. n. 219/2023, con un focus mirato sulla evoluzione giurisprudenziale.



3.1 Come la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE definisce l'obbligo di esaminare "con cura e imparzialità" tutti gli elementi rilevanti

L'obbligo di esaminare "con cura e imparzialità" tutti gli elementi rilevanti della fattispecie costituisce uno dei pilastri fondamentali del diritto dell'Unione Europea in materia di garanzie procedurali.

L'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE permette di dimostrare come l'istituto della motivazione rafforzata, formalizzato in Italia dall'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente, non sia un'invenzione estemporanea del legislatore nazionale, bensì il diretto recepimento di un principio supremo dell'ordinamento europeo: il diritto a una buona amministrazione, sancito dall'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (Carta di Nizza) ⁷. Di seguito si riporta la ricostruzione di come la giurisprudenza della Corte del Lussemburgo definisce e declina questo obbligo fondamentale, utile per capire la evoluzione legislativa in Italia ed il suo significato giuridico.

1. La matrice eurounitaria: l'Articolo 41 della Carta di Nizza ⁸

La Corte di Giustizia UE (CGUE) ha più volte chiarito che il diritto di essere ascoltati prima dell'adozione di un provvedimento svantaggioso (il così detto "contraddittorio") è strettamente simmetrico all'obbligo, in capo all'autorità pubblica, di istruire la pratica in modo oggettivo.

⁷ Per un approfondimento in merito, si consiglia la lettura della Sentenza della Corte costituzionale n. 137 del 2025

⁸ Articolo 41 - Diritto ad una buona amministrazione

1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.
2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.
3. Ogni persona ha diritto al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri.
4. Ogni persona può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue dei trattati e deve ricevere una risposta nella stessa lingua.



L'art. 41 della Carta stabilisce che ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate "in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole" dalle istituzioni. Secondo la CGUE, questo diritto procedimentale generale si articola in tre obblighi cumulativi per l'Amministrazione:

1. Il dovere dell'amministrazione di ascoltare l'interessato (contraddittorio);
2. Il dovere di esaminare con cura e imparzialità tutti gli elementi rilevanti;
3. Il dovere di motivare adeguatamente la decisione finale.

2. I capisaldi giurisprudenziali della CGUE

Per comprendere appieno la portata degli interventi della CGUE, è necessario citare i tre punti fermi giurisprudenziali europei che hanno plasmato i concetti di *cura*, *imparzialità* e *motivazione effettiva*.

A. Il caso capostipite sull'istruttoria (CGUE, Sent. *Technische Universität München* C-269/90)⁹ è la sentenza in cui la Corte conia la formula dogmatica del dovere di diligenza.

- I giudici europei sanciscono che nei procedimenti amministrativi complessi, in cui l'autorità dispone di un ampio potere di valutazione, *"il rispetto delle garanzie previste dall'ordinamento giuridico comunitario nei procedimenti amministrativi riveste un'importanza ancor più fondamentale. Tra queste garanzie figura, in particolare, l'obbligo per l'istituzione competente di esaminare, con cura e imparzialità, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie"*.

L'imparzialità non è intesa solo come assenza di pregiudizio (aspetto soggettivo), ma come completezza istruttoria (aspetto oggettivo). L'Ufficio non può selezionare solo le prove a favore della tesi erariale ignorando quelle contrarie prodotte dal contribuente.

B. Il manifesto del contraddittorio tributario (CGUE, Sentenza *Sopropé* C-349/07)¹⁰

- È la pronuncia che ha esteso espressamente questi concetti all'azione delle autorità fiscali nazionali in ambito doganale e tributario.

⁹ La sentenza *Technische Universität München* (C-269/90) del 21 novembre 1991 è considerata una pietra miliare del diritto amministrativo dell'Unione Europea per la definizione del diritto a una buona amministrazione e dell'obbligo di motivazione

¹⁰ Vedi in proposito quanto già detto al Par. 1



La Corte statuisce che il rispetto del diritto di difesa esige che le autorità tributarie *"prestino tutta l'attenzione richiesta alle osservazioni prodotte dal contribuente ed esaminino, con cura e imparzialità, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e, in particolare, le prove prodotte da quest'ultimo"*.

La CGUE usa il termine *"tutta l'attenzione richiesta"*. Questo sbarrare la strada alle risposte di facciata o standardizzate. Prestare attenzione significa valutare la sostenibilità logico-giuridica delle memorie difensive. Se l'accertamento ignora o rigetta aprioristicamente tali elementi, la decisione è viziata alla radice.

C. Il legame inscindibile tra esame accurato e motivazione (CGUE, Sez. VI, Sent. C-691/15 P)

- La Corte stabilisce che l'obbligo di motivazione è lo specchio e la prova dell'avvenuto esame accurato.

La motivazione deve far apparire *"in modo chiaro e inequivocabile il ragionamento dell'istituzione, autore dell'atto, in modo da consentire agli interessati di conoscere le giustificazioni della misura adottata e al giudice competente di esercitare il proprio controllo"*.

Non può esistere un esame accurato e imparziale se la motivazione finale dell'atto non ne dà atto. L'assenza di confutazione delle prove del contribuente nell'atto finale fa presumere, dal punto di vista del diritto UE, il mancato esame delle stesse.

3. Questa evoluzione può essere sintetizzata nel concetto che nell'architettura del diritto eurounitario, l'obbligo di esaminare con cura e imparzialità gli elementi rilevanti non è un mero invito di buon comportamento burocratico. È la preconditione di validità dell'atto. Esso impone al Fisco una funzione di terzietà istruttoria: l'Agenzia delle Entrate, nel momento in cui riceve le osservazioni allo Schema d'atto, deve spogliarsi della veste di controparte pura per assumere quella di organo pubblico investito del compito di ricercare la giusta imposizione. Se l'Ufficio omette di confutare specificamente i documenti difensivi, crolla il presupposto della cura e dell'imparzialità, determinando – secondo i canoni dell'Unione – il vizio di illegittimità dell'atto finale per violazione delle forme essenziali del giusto procedimento

4. coordinamento tra giusto procedimento UE e la "prova di resistenza" nazionale



Il coordinamento tra il principio eurounitario del giusto procedimento e la "prova di resistenza" (vedi Cass. 24823/2015, ma anche Cass. 21271/2025, cit. al Par. 3.2) rappresenta uno dei nodi più complessi del contenzioso tributario. Questo meccanismo individua il punto di equilibrio tra due esigenze contrapposte: da un lato, la massima tutela del diritto di difesa del cittadino; dall'altro, il principio di efficienza ed economia processuale, volto a evitare l'annullamento di atti che l'Amministrazione Finanziaria avrebbe comunque emesso con il medesimo contenuto. Di seguito si delinea la sintesi tecnica di questo coordinamento, strutturata per punti chiave:

4.1. La genesi del coordinamento: l'importazione del modello UE

La "prova di resistenza" è un istituto di matrice eurounitaria, recepito dalla giurisprudenza italiana (*in primis* da Cass. SS.UU. n. 24823/2015) proprio per dare attuazione ai principi della Corte di Giustizia UE (si veda il caso *Kamino*, C-129/13).

Secondo la CGUE, la violazione del diritto di essere ascoltati (contraddittorio) determina l'annullamento del provvedimento finale non in modo automatico, ma solo se il procedimento amministrativo avrebbe potuto portare a un risultato diverso in assenza di tale irregolarità. Il diritto UE, quindi, non tutela il formalismo fine a sé stesso, ma l'utilità concreta della partecipazione del contribuente.

4.2. Il meccanismo operativo: l'onere probatorio in capo al contribuente

Nel regime previgente alla riforma del 2024 (e ancora applicabile ai contenziosi pendenti sulle vecchie annualità), il coordinamento si sviluppa su un doppio binario processuale:

1. La contestazione del vizio: la Parte deve eccepire che l'Ufficio ha violato l'obbligo di esaminare "con cura e imparzialità" le difese, ignorandole nell'atto definitivo o emettendo l'atto senza attivare il contraddittorio (ove obbligatorio).
2. L'assolvimento della prova di resistenza: per ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento, il contribuente non può limitarsi a denunciare l'omissione formale del Fisco. Ha l'onere di dimostrare al giudice tributario le ragioni concrete che avrebbe fatto valere davanti all'Ufficio e che tali ragioni non erano manifestamente pretestuose, ma idonee a determinare una riduzione o l'azzeramento della pretesa impositiva.

4.3. L'evoluzione: l'Articolo 6-bis e il ridimensionamento della prova di resistenza

Il vero punto di svolta riguarda l'impatto del nuovo art. 6-bis della Legge n. 212/2000 su questo impianto giurisprudenziale.



- Superamento del dualismo: Introducendo il contraddittorio preventivo e generalizzato sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati, il legislatore italiano ha compiuto un passo avanti rispetto al minimo costituzionale e comunitario.
- Sanzione di annullabilità testuale: Il comma 2 dell'art. 6-bis stabilisce testualmente che *"l'atto adottato in violazione del contraddittorio preventivo è annullabile"* ¹¹. La norma non menziona la prova di resistenza per gli atti emessi in totale assenza di schema di provvedimento.
- Il nuovo perimetro della prova di resistenza (2025-2026): come confermato dagli orientamenti delle Corti di Giustizia Tributaria nel biennio 2025-2026, la prova di resistenza cambia pelle. Non serve più a sanare la totale omissione del contraddittorio (che oggi conduce alla annullabilità dell'atto), ma diventa il parametro per valutare la fase della risposta del Fisco. Se l'Ufficio fornisce una risposta generica e il contribuente eccepisce il difetto di motivazione rafforzata, la prova di resistenza si considera *in re ipsa* qualora le memorie depositate allo Schema d'atto siano specifiche, analitiche e supportate da documentazione probatoria tangibile (vedi CGT Campania nel luglio 2026).

In sintesi, nell'attuale assetto normativo e giurisprudenziale (2026), il coordinamento tra il principio di cura/imparzialità UE e la prova di resistenza nazionale si risolve a favore della sostanzialità della difesa. Se il professionista introduce nel procedimento elementi istruttori seri, specifici e documentati, l'obbligo di esame accurato impone al Fisco una motivazione speculare e analitica. Qualora il Fisco risponda con formule di rito, la prova di resistenza viene automaticamente superata dal contribuente attraverso la mera esibizione in Corte di giustizia tributaria delle memorie ignorate dall'Ufficio, dimostrando che l'Amministrazione, se avesse agito con diligenza, avrebbe dovuto modificare la propria pretesa.

¹¹ Si ricorda che invece la delega espressamente statuiva che l'atto avrebbe dovuto essere dichiarato "nullo"



3.2 Come il principio del contraddittorio è stato interpretato nel contenzioso tributario dalla giurisprudenza di legittimità e di merito Italiana

Appare opportuna una analisi di come la giurisprudenza ha deciso sull'obbligo (o meno) del contraddittorio.

Ecco, dunque, di seguito una rassegna sistematica e cronologica delle sentenze e ordinanze della Cassazione e sentenze di merito più significative, dal 2000 fino al primo semestre 2026. La selezione mappa l'evoluzione giurisprudenziale italiana: dall'iniziale chiusura sui controlli "a tavolino" alla svolta eurounitaria, fino ai recenti orientamenti di legittimità e di merito emessi dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 6-bis dello Statuto del Contribuente.

I° GRANDE SNODO: IL CONTRASTO INTERNO E IL CONTRADDITTORIO NEI CONTROLLI "IN LOCO"

- **Cassazione Sezioni Unite, Sentenza n. 18184/2013**

È il primo fondamentale punto fermo sull'art. 12, comma 7 della Legge n. 212/2000: le Sezioni Unite sanciscono che il termine dilatorio di 60 giorni dalla consegna del Processo Verbale di Constatazione (PVC) è obbligatorio a pena di nullità dell'atto, indipendentemente dalla natura del tributo. L'inosservanza del termine vizia insanabilmente l'avviso di accertamento poiché viola una garanzia procedimentale fondamentale, posta a tutela del cittadino.

- **Cassazione Sezioni Unite, Sentenza n. 19667/2014**

La Cassazione tenta un'apertura dirompente, intravedendo nell'ordinamento tributario un principio generale di contraddittorio endoprocedimentale insito negli articoli 24 e 97 della Costituzione.

Secondo questa isolata pronuncia, il Fisco avrebbe dovuto attivare il contraddittorio prima di adottare *qualsiasi* provvedimento lesivo, superando la distinzione tra verifiche in loco e controlli a tavolino.

II° GRANDE SNODO: LA SCISSIONE TRIBUTI ARMONIZZATI / NON ARMONIZZATI E LA "PROVA DI RESISTENZA"



- **Cassazione Sezioni Unite, Sentenza n. 24823/2015**

È la pietra miliare che ha regolato la materia per quasi un decennio.

Le Sezioni Unite operano un netto cambio di direzione, rispetto alla sentenza del 2014, fissando una scissione degli effetti:

- ✓ Tributi armonizzati (es. IVA): Il contraddittorio è obbligatorio per via del diritto dell'Unione Europea. Tuttavia, la violazione determina l'annullamento dell'atto solo se il contribuente assolve la "prova di resistenza", ossia dimostra in giudizio che, se ascoltato prima, avrebbe potuto addurre ragioni non pretestuose capaci di mutare l'esito dell'accertamento.
- ✓ Tributi non armonizzati (es. IRPEF, IRES): non esiste un obbligo generale di contraddittorio preventivo per i controlli "a tavolino", a meno che non sia specificamente previsto da una norma di legge interna (v. il riferimento all'istituto del c.d. "accertamento con adesione" contenuto nella L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 185, in tema di "parametri", e la previsione della L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis, in tema di "studi di settore").

III° GRANDE SNODO: LE SENTENZE DI COMPLIANCE AL DOPPIO BINARIO (2016- 2023)

- **Cassazione Civile, Sez. Tributaria**

A titolo esemplificativo di un indirizzo di legittimità successivo alle SS.UU. 24823/2015, si possono considerare ad esempio le sentenze n. 701 e 702/2019 e n. 22644/2019¹². La Sezione Tributaria blinda i confini stabiliti dalle Sezioni Unite del 2015.

Si rigettano sistematicamente i ricorsi dei contribuenti per accertamenti a tavolino in materia di imposte dirette, ribadendo che lo Statuto del Contribuente (fino alla riforma) non conteneva una clausola generale di partecipazione endoprocedimentale al di fuori dell'art. 12, comma 7.

IV° GRANDE SNODO: LA RIFORMA E IL NUOVO ART. 6-BIS DELLO STATUTO (2025- 2026)

L'introduzione dell'art. 6-bis della Legge n. 212/2000 (operativo dal 30 aprile 2024) ha spinto la giurisprudenza a ridefinire i contorni del contenzioso precedente e a perimetrare i requisiti dell'atto definitivo.

¹² Talvolta citate erroneamente come "ordinanze"



- **Cassazione Civile, Sez. Tributaria, Ordinanza n. 12896 del 14 maggio 2025**
La Suprema Corte definisce la linea di confine temporale.
Rigettando la richiesta di applicazione retroattiva del principio generale, chiarisce che il contraddittorio preventivo e generalizzato (tramite notifica dello schema d'atto) opera esclusivamente per i procedimenti avviati sotto l'egida della nuova riforma fiscale.
I vecchi atti restano regolati dal severo regime indicato dalla Cass. 24823/2015.
- **Cassazione Sezioni Unite, Sentenza n. 21271 del 25 luglio 2025**
Importante arresto sul perimetro della prova di resistenza per le fattispecie transitorie o armonizzate.
Le Sezioni Unite specificano che l'onere probatorio in capo al contribuente non deve tradursi in una "*probatio diabolica*": per far annullare l'atto è sufficiente dimostrare che le argomentazioni omesse non fossero manifestamente campate in aria e avessero una plausibilità logico-giuridica atta a influenzare l'accertamento ¹³.
- **Cassazione Civile, sentenza n. 6969/2026 del 23/03/2026**
Rappresenta una pronuncia di rottura (e molto discussa!) in tema di motivazione rafforzata.
Pur con riferimento a un caso antecedente alla riforma, i giudici di legittimità ritengono che l'obbligo di motivazione sulle osservazioni del contribuente sia assolto laddove l'atto impositivo rechi una struttura argomentativa che, seppur implicitamente,

¹³ Tale sentenza delle SS.UU. stabilisce che "In definitiva, a composizione del dissidio interpretativo individuato dall'ordinanza di rimessione, vanno affermati i seguenti principi di diritto:

- con riguardo alla disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6 bis legge 212/2000, come introdotto dall'art. 1 co. 1^a lett. e) d.lgs. n° 219/2023, come richiamato ed interpretato ex artt. 7 e 7 bis Decreto-legge n. 39/2024 convertito c.m. in legge n. 67/2024, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali cc.dd. 'a tavolino', l'Amministrazione finanziaria è gravata da un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente per i tributi "armonizzati" mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.
- sempre con riguardo alla disciplina previgente ed alle verifiche 'a tavolino' su tributi armonizzati, la violazione dell'obbligo di contraddittorio procedimentale comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito, a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo".



evidenzi l'incompatibilità logica delle difese del contribuente con la pretesa erariale ¹⁴. Questa sentenza si pone in netto contrasto con la pretesa di "risposta analitica" e dovrà essere attentamente considerata nella presentazione di memorie difensive in fase di contraddittorio.

V° ALCUNE RECENTI PRONUNCE DELLE CORTI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA (MERITO 2025-2026)

Mentre la Cassazione sulle vecchie liti mantiene un rigore formale, alcune Corti territoriali applicano con maggior severità il principio di effettività introdotto dall'art. 6-bis:

- CGT I Grado Aosta, Sentenza n. 1/22 del 20 marzo 2025
Tra le prime decisioni a censurare gli atti emessi dopo il 30 aprile 2024 senza il rispetto della nuova procedura, i giudici sanciscono la nullità radicale dell'atto di accertamento non automatizzato emesso in totale assenza di notifica preliminare dello schema di provvedimento, dando piena attuazione all'efficacia invalidante dell'art. 6-bis dello Statuto.
- Sentenza del 01/06/2026 n. 8489/1 - Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma- Contraddittorio preventivo e deroghe
In caso di "fondato pericolo per la riscossione" determinata dal fallimento di una società consolidata, la possibilità di derogare all'obbligo del contraddittorio preventivo previsto dall'art. 6-bis, Legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, non si estende anche nei confronti della consolidante, destinataria della pretesa erariale quale coobbligata in solido. La sentenza 1° giugno 2026, n. 8489 della Corte di giustizia tributaria di I grado di Roma ha accolto le doglianze della capogruppo del consolidato fiscale in relazione ad un avviso di accertamento con il quale, rettificando la dichiarazione integrativa presentata dalla consolidata, ha accertato a carico della stessa una minor perdita da trasferire al consolidato, con conseguente recupero di una maggiore IRES. Il contraddittorio preventivo – pacificamente applicabile al caso di specie, trattandosi di accertamento del 2025 – non era stato

¹⁴ Si può leggere nella sentenza che "l'atto impositivo ha riportato analiticamente le osservazioni del contribuente, ancorché a ciò non sia seguito un altrettanto analitico rigetto delle osservazioni, ma questo non configura affatto lesione del contraddittorio, perché, dal tenore complessivo dell'atto erariale, si deduce che quelle osservazioni non siano state condivise e non che l'ufficio accertatore le abbia ignorate. È allora palese che in questa ipotesi ci si trovi dinanzi ad un rigetto implicito delle osservazioni formulate dalla parte sottoposta a verifica ed accertamento, senza che ciò possa configurarsi come vizio incidente sulla validità dell'atto"



osservato stante il pericolo di riscossione palesato dal fallimento della consolidata. Tuttavia, secondo i giudici romani tale deroga poteva valere in tesi solo per essa e non per la consolidante ricorrente.

- Sentenza del 01/06/2026 n. 8483/Sezione 1 - Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma - Requisiti di validità dell'invito al contraddittorio e contestazione dell'abuso del diritto

In tema di procedimento tributario, il contraddittorio preventivo deve ritenersi validamente instaurato ai sensi dell'art. 6-bis, Legge 27 luglio 2000, n. 212 quando l'invito notificato al contribuente, pur privo della formale qualificazione di schema d'atto, ne realizzi sostanzialmente la funzione, consentendo al contribuente un confronto informato ed effettivo ed il pieno esercizio del diritto di difesa. Parimenti, ai fini della contestazione di abuso del diritto, non è necessario che l'invito ne contenga l'espresso richiamo, essendo sufficiente che renda percepibili i presupposti e gli elementi essenziali posti a fondamento della futura presta impositiva sì da integrare una richiesta di chiarimenti come contemplata dall'art. 10-bis, L. n. 212/2000.

Così ha stabilito la Corte di giustizia tributaria di I grado di Roma che, nella specie, ha accolto nel merito il ricorso del contribuente avverso un atto di accertamento per abuso del diritto, rigettando, tuttavia, le doglianze relative alla mancanza del contraddittorio previo ed alla presunta genericità della richiesta di chiarimenti imposta dal comma 6, del già menzionato art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

- Sentenza del 17/06/2026, dep. 03/07/2026, n. 43/2026- Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Gorizia, Sez. 2

Il D.M. 24 aprile 2024 non può derogare all'art. 6-bis dello statuto del contribuente in caso di un accertamento catastale, con riferimento all'obbligo di contraddittorio preventivo ¹⁵

¹⁵ In tema di classamento e accertamento catastale, il provvedimento attributivo o modificativo della rendita catastale, in quanto atto autonomamente lesivo incidente sulla sfera patrimoniale del contribuente e destinato a produrre effetti anche ai fini dell'applicazione di tributi correlati al valore catastale dell'immobile, deve essere preceduto dal contraddittorio informato ed effettivo di cui all'art. 6-bis della l. 27 luglio 2000, n. 212, mediante la preventiva comunicazione dello schema di atto e l'assegnazione di un termine per la formulazione di osservazioni, la cui omissione determina l'illegittimità dell'atto finale per violazione di una garanzia procedimentale essenziale posta a tutela del contribuente, non rilevando, a tal fine, la previsione di esclusione degli accertamenti catastali dal novero degli atti soggetti a contraddittorio preventivo di cui al



- CGT II Campania, Sentenza 3350 del maggio 2026 ¹⁶
Questa interessante pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria (CGT) di II grado della Campania ha analizzato il seguente caso:
 - ✓ Il contribuente, a seguito della notifica dello schema d'atto, aveva depositato una corposa e dettagliata documentazione (nello specifico, una lista analitica di fatture e pezze d'appoggio) per scardinare la pretesa erariale.
 - ✓ L'Agenzia delle Entrate aveva emesso l'avviso di accertamento definitivo rigettando le difese con una formula standardizzata e generica (es. *"la documentazione prodotta non è idonea a superare i rilievi"*).
 - ✓ La CGT Campania ha bocciato radicalmente la risposta generica dell'Ufficio. I giudici hanno stabilito che l'Amministrazione Finanziaria ha il dovere di confutare analiticamente le argomentazioni presentate; qualora la mole dei documenti sia imponente, la confutazione deve avvenire almeno a blocchi omogenei, e deve comunque scendere nel merito delle singole eccezioni sollevate. Una motivazione che elude il confronto analitico rende l'atto nullo per difetto di motivazione rafforzata.

Tale decisione rappresenta la tutela dell'effettività del contraddittorio.

I giudici di merito sanciscono che dinanzi a produzioni documentali analitiche del contribuente in risposta allo schema d'atto, il diniego dell'Ufficio non può basarsi su clausole standardizzate di rito.

La motivazione dell'accertamento definitivo deve essere analitica o quantomeno strutturata per blocchi omogenei, pena l'annullamento dell'atto per violazione della motivazione rafforzata.

D.M. 24 aprile 2024, la quale non può essere validamente introdotta da una fonte normativa secondaria, in assenza di una corrispondente previsione legislativa derogatoria. (In motivazione, la Corte ha precisato che l'art. 6-bis della l. n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, ha carattere generale e trova applicazione a tutti gli atti autonomamente impugnabili che incidano negativamente sulla posizione del contribuente, salvo le specifiche esclusioni previste dalla legge, sicché, il D.M. 24 aprile 2024, nella parte in cui include gli accertamenti catastali tra gli atti sottratti al contraddittorio preventivo, non può derogare alla disciplina legislativa primaria né limitarne la portata applicativa, dovendo essere interpretato in conformità ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente, agli artt. 3, 24, 97 e 113 Cost., nonché ai principi unionali di buona amministrazione e partecipazione procedimentale di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea).

¹⁶ Si veda il Sole 24 Ore nell'articolo del 13 luglio 2026 a firma di Nicola Borzomì e Fabrizio Cancelliere "Osservazioni sullo schema d'atto, serve una risposta analitica del Fisco"



3.3 La motivazione per blocchi omogenei

Nel diritto tributario, l'espressione "*motivazione per blocchi omogenei*" definisce una tecnica argomentativa e redazionale che l'Amministrazione Finanziaria può adottare per assolvere l'obbligo di motivazione rafforzata, senza l'onere di dover confutare singolarmente e analiticamente ogni singola eccezione o documento prodotto dal contribuente, a condizione che questi vengano raggruppati in categorie logiche uniformi.

Questo concetto ha assunto una rilevanza strategica nel 2026 (trovando ampia eco nel dibattito dottrinale e nella giurisprudenza di merito, come la citata sentenza della CGT Campania del 2026), poiché rappresenta il punto di mediazione e bilanciamento tra due opposti principi ordinamentali:

- ✓ L'effettività del contraddittorio, che impone al Fisco l'esame accurato e non stereotipato delle difese del contribuente.
- ✓ Il buon andamento e l'efficienza della P.A. (Art. 97 Cost.), che mira a evitare la paralisi operativa degli Uffici dinanzi a produzioni documentali di imponente mole (es. migliaia di fatture o schede contabili allegate alle memorie).

Affinché la motivazione "per blocchi omogenei" sia considerata legittima dalle Corti di Giustizia Tributaria – e non scada in una mera clausola di stile – l'Ufficio deve rispettare un preciso iter logico:

- ✓ Identificazione delle macro-categorie: L'Ufficio deve aggregare le contestazioni o i documenti del contribuente per fili conduttori logici, giuridici o fattuali (es. "costi non inerenti per carenza di documentazione di trasporto", "costi relativi ad annualità di competenza diverse", "operazioni soggettivamente inesistenti basate sul medesimo fornitore cartiera").
- ✓ Confutazione del principio comune: L'Agenzia non descrive ogni singola fattura, ma smonta il presupposto logico che accomuna l'intero blocco (es. "In merito ai 500 giustificativi allegati al blocco A, relativi a spese di trasferta, l'Ufficio rileva che per tutti i documenti manca l'autorizzazione preventiva del datore di lavoro, elemento che ne inficia la deducibilità...").



- ✓ Esame effettivo e non astratto: Il Fisco deve comunque dimostrare di aver aperto i faldoni. La motivazione per blocchi è valida solo se l'Ufficio enuncia in modo chiaro i criteri di raggruppamento e le ragioni giuridiche applicate a quella specifica categoria di documenti.

Il confine tra legittimità e "motivazione apparente" è sottile; è dunque fondamentale tracciare la linea di confine processuale: quando la motivazione per blocchi omogenei è legittima e quando non lo è:

Quando è LEGITTIMA	Quando è ILLEGITTIMA
Il Fisco raggruppa 1.000 fatture per fornitore e spiega perché quel fornitore è una cartiera, analizzando il meccanismo frode.	Il Fisco accumula difese eterogenee (es. un'eccezione di prescrizione, una di competenza e una di merito) liquidandole insieme.
Viene esplicitato il criterio giuridico di rigetto applicato uniformemente a quella specifica classe di costi.	Il blocco viene respinto con formule generiche (es. «Tutti i documenti del faldone X sono inidonei») senza spiegarne il perché.
Consente al contribuente di comprendere l'errore sistemico contestato e di difendersi capillarmente in ricorso.	Genera incertezza sul thema decidendum, costringendo il contribuente a indovinare le ragioni dell'Ufficio.

La strategia del professionista, davanti a questo orientamento, deve essere proattiva. Per disinnescare la possibilità che il Fisco utilizzi una motivazione per blocchi omogenei troppo sbrigativa, il professionista deve "parcellizzare" le proprie memorie difensive. Se nello schema d'atto vengono contestati più rilievi, le osservazioni del contribuente non devono essere presentate in un unico testo fluido e confuso. Devono essere strutturate in capitoli autonomi, numerati e dotati di una propria linea logico-giuridica indipendente.

In questo modo, se l'Ufficio dovesse tentare un rigetto cumulativo o per blocchi troppo ampi, l'eccezione di ricorso per omessa motivazione rafforzata su punti decisivi della controversia risulterà evidente e difficilmente superabile per l'Agenzia delle Entrate davanti al giudice tributario



4. Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate

L'Amministrazione Finanziaria ha preso atto del nuovo perimetro normativo, aggiornando le proprie istruzioni per evitare il rigetto delle pretese impositive in sede di contenzioso.

Una prima presa di posizione la si trova nella Circolare AE del 22.06.2020 n. 17, emanata con riferimento all'obbligo di invito al contraddittorio di cui all'Art. 4-octies D.L. 30/04/2019, n. 34¹⁷.

Pur ribadendo la posizione di non obbligatorietà in alcuni casi specifici (rilascio di PVC o accertamenti parziali), tuttavia già in tale Circolare si parla al Par. 4 di Obbligo di "motivazione rafforzata": *"Nel caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio deve essere specificatamente motivato con riferimento ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti*

¹⁷ Art. 4-octies Obbligo di invito al contraddittorio

1. Al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 5 è aggiunto, in fine, il seguente comma:

"3-bis. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario";

b) prima dell'articolo 6 è inserito il seguente:

"Art. 5-ter. - (Invito obbligatorio) - 1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificatamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificatamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta 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.

6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento";

c) al comma 2 dell'articolo 6, le parole: "di cui all'articolo 5" sono sostituite dalle seguenti: "di cui agli articoli 5 e 5-ter".

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.



dal contribuente. L'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, costituisce parte della motivazione dell'accertamento: non è sufficiente che gli uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma dovranno essere argomentate in motivazione le ragioni del relativo mancato accoglimento.

Pertanto, gli uffici devono assolvere all'onere motivazionale anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente, descrivendo le giustificazioni dallo stesso offerte e argomentando sulla relativa fondatezza, in modo da rendere intellegibile l'iter seguito per addivenire alla determinazione della pretesa tributaria.

Considerata la ratio della norma, finalizzata alla corretta individuazione della pretesa tributaria tramite il potenziamento del confronto preventivo con il contribuente, gli uffici sono invitati a dare specifico conto in motivazione della fondatezza o meno di quanto chiarito e prodotto dal contribuente in sede di contraddittorio anche nelle ipotesi di invito attivato facoltativamente ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

Nel corso di Telefisco 2026, Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza hanno fornito ulteriori chiarimenti operativi su novità normative e adempimenti fiscali ¹⁸.

L'Agenzia ha chiarito alle Direzioni Provinciali che l'invito al contraddittorio (lo "schema di provvedimento") non è una facoltà ma un obbligo inderogabile, tranne che per i casi tassativi di esclusione (es. atti automatizzati, liquidazioni ex art. 36-bis D.P.R. 600/73) o per fondati motivi di urgenza motivata.

Manca peraltro la indicazione (che invece si rinveniva nella Circ. 17/2020) ad una risposta "analitica" e non "implicita".

¹⁸ Telefisco 2026 - Le risposte degli esperti dell'Agenzia delle Entrate

Chiarimento 3 - Accertamento - Schema d'atto e obblighi di motivazione

Domanda: Se a seguito d'istanza di adesione presentata dopo la notifica dello schema d'atto non viene raggiunto un accordo tra le parti, l'Ufficio nell'atto impositivo successivo deve motivare le ragioni per le quali non condivide quanto rappresentato dal contribuente nel corso del procedimento di adesione?

Risposta: L'articolo 6-bis, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 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». Pertanto, in ragione di tale disposizione, che garantisce il diritto al contraddittorio pieno ed effettivo, si ritiene che l'atto impositivo debba tenere conto delle osservazioni del contribuente rappresentate nel corso del procedimento di adesione motivando in ordine alle ragioni per le quali l'Amministrazione finanziaria ritenga di non accogliere le stesse.



Infine, sarebbe apprezzabile che tali posizioni fossero ribadite in un documento di prassi ufficiale, di maggior peso specifico con riferimento agli obblighi degli uffici, rispetto ad una mera risposta (peraltro, abbastanza generica) come Telefisco.

5. Il bypass del contraddittorio per "motivata urgenza": Profili di illegittimità e strategie di contrasto

Oltre alle valutazioni sopra fatte in merito alla esigenza della "motivazione rafforzata", ci sembra utile anche sviluppare l'ipotesi in cui gli atti degli Uffici escludano in sé l'obbligo di motivazione rafforzata in casi di "eccezione di urgenza", che gli Uffici talvolta usano nei propri provvedimenti.

L'eccezione di urgenza rappresenta una possibile "valvola di sfogo" procedimentale a cui gli Uffici talvolta per eludere l'obbligo del contraddittorio generalizzato. L'art. 6-bis, comma 2, dello Statuto esclude infatti l'applicazione dello schema d'atto nei casi di "motivata urgenza". Smontare questa eccezione in sede di ricorso dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria (CGT) è un'operazione di fondamentale importanza tattica.

Analizziamo di seguito le possibili strategie difensive per neutralizzare un eventuale abuso del presupposto d'urgenza.

L'art. 6-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 212/2000 esonera l'Amministrazione Finanziaria dall'obbligo di notificare lo schema di provvedimento preliminare esclusivamente in due ipotesi:

1. Atti di liquidazione, controlli automatizzati e formali (ad esempio, artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/73, art. 54-bis D.P.R. 633/72) ¹⁹.
2. Casi di **fondati motivi di urgenza**, specificamente motivati dall'Ufficio.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate tende talvolta a interpretare estensivamente il concetto di urgenza, sovrapponendolo spesso alla mera imminenza del termine di decadenza dell'azione accertativa. Questo orientamento è censurabile sotto molteplici profili logico-giuridici.

6.1 I Tre pilastri della nozione giuridica di "urgenza"

¹⁹ Per l'elenco completo, si rimanda al DM 20/04/2024 riportato in nota 4



La dottrina e la giurisprudenza di merito (consolidatesi nel biennio 2024-2026) hanno perimetrato l'urgenza escludendo che essa possa derivare da inerzie o ritardi organizzativi dell'Ufficio.

Per essere legittimo, il bypass del contraddittorio deve soddisfare tre requisiti cumulativi:

- **Oggettività:** l'urgenza deve dipendere da fattori esterni all'Amministrazione Finanziaria e non imputabili alla sua condotta (es. eventi calamitosi, repentine scoperte di frodi carosello a ridosso della decadenza, pendenze di procedimenti penali con sequestri in corso).
- **Periculum in mora:** deve sussistere un rischio concreto, attuale e dimostrabile di perdita del credito erariale (es. il contribuente sta spogliandosi del proprio patrimonio immobiliare o è in corso una procedura concorsuale).
- **Imprevedibilità:** la situazione emergenziale deve essere emersa in un lasso temporale così ristretto da rendere materialmente impossibile il rispetto del termine di 60 giorni per le memorie del contribuente.

6.2 La censura del "pericolo da decadenza" (inerzia dell'Ufficio)

L'eccezione d'urgenza più frequente sollevata dagli Uffici è l'imminente spirare dei termini di decadenza per l'accertamento (es. notifica a dicembre dell'anno di decadenza). Il difensore deve eccepire la non invocabilità della decadenza quale causa di urgenza autonoma:

- Ordinaria diligenza dell'azione amministrativa: L'Agenzia delle Entrate dispone di 5 o 7 anni per esercitare il potere di accertamento. Il fatto che l'Ufficio si riduca agli ultimi mesi utili per emettere l'atto costituisce una disfunzione organizzativa interna che non può tradursi nella compressione del diritto di difesa del contribuente (violazione del principio di buona fede e collaborazione ex art. 4 e 10 dello Statuto).
- La proroga automatica: lo stesso art. 6-bis, comma 3, prevede che, se lo schema d'atto è notificato a ridosso della decadenza, il termine di decadenza è prorogato per legge di 120 giorni. L'esistenza di questa specifica clausola di salvaguardia legislativa dimostra che la vicinanza della decadenza è stata già computata e risolta dal legislatore, togliendo ogni fondamento logico all'uso della decadenza come motivo di "urgenza indifferibile".



6.3 Il vizio di motivazione sull'urgenza: annullabilità diretta

La norma richiede un'urgenza "*motivata*". Ciò significa che l'avviso di accertamento emesso senza Schema d'atto deve contenere una motivazione autonoma, specifica e rigorosa sulle ragioni che hanno impedito il contraddittorio.

- Il sindacato del giudice tributario: La CGT non deve valutare se l'atto impositivo nel merito sia fondato, ma deve compiere un esame preliminare sulla legittimità della clausola d'urgenza. Se la motivazione dell'urgenza è assente, apparente o stereotipata (es. "*ritenuta l'urgenza stante l'imminente decadenza*"), l'avviso di accertamento è annullabile ai sensi dell'art. 7-bis dello Statuto.
- Insanabilità del deficit motivazionale: l'Ufficio non può integrare le ragioni dell'urgenza nelle proprie controdeduzioni in giudizio. Il vizio attiene all'atto e alla sua genesi procedimentale.

6.4. Griglia Operativa per il Ricorso: Smontare l'Urgenza Pretestuosa

Nel redigere il ricorso avverso un atto emesso senza contraddittorio preventivo, il professionista dovrebbe strutturare il primo motivo di diritto (pregiudiziale e assorbente) seguendo questa scaletta argomentativa:

Eccezione dell'Ufficio nell'Atto	Controdeduzione Difensiva in Ricorso	Riferimento Normativo / Giurisprudenziale
"Atto emesso d'urgenza per imminente decadenza del potere accertativo al 31/12."	La decadenza non è urgenza oggettiva, ma inerzia colpevole dell'Ufficio. L'art. 6-bis, c. 3 prevede la proroga automatica di 120 giorni proprio per evitare il bypass.	Art. 6-bis, comma 3, L. 212/2000; Cass. Civ. Sez. Trib. (orientamento costante sul divieto di auto-procurarsi l'urgenza).
"Sussiste urgenza in quanto il contribuente presenta indici di"	La pericolosità fiscale attiene al merito del rilievo, non al pericolo di riscossione. Mancano prove di atti	Art. 2697 c.c. sull'onere della prova del <i>periculum</i> in capo all'Attore-Fisco ²⁰

²⁰ Art. 2697 Onere della prova

Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.



pericolosità fiscale (es. perdite sistemiche)."

di spoliazione patrimoniale o occultamento di beni.

Manca assoluta di menzione dell'urgenza nell'atto impositivo.

Violazione formale e sostanziale dell'obbligo di motivazione della deroga. L'atto è nullo/annullabile all'origine senza necessità di prova di resistenza.

Art. 7-bis e Art. 6-bis, comma 2, Legge n. 212/2000.

6.5 Clausola da inserire nell'eventuale ricorso

Si suggerisce a titolo di mero esempio, una bozza di clausola da inserire nell'eventuale ricorso: "In via pregiudiziale di rito, si eccepisce l'annullabilità dell'avviso di accertamento opposto per violazione insanabile dell'art. 6-bis, comma 2, L. 212/2000, essendo stato l'atto notificato in totale omissione dello schema di provvedimento preliminare. Sul punto, la motivazione addotta dall'Ufficio per giustificare l'asserita urgenza (identificata nella mera imminenza del termine decadenziale) si palesa del tutto apparente e illegittima. L'ordinamento tributario, all'art. 6-bis comma 3, offre all'Amministrazione Finanziaria lo strumento della proroga legale di 120 giorni dei termini di decadenza proprio al fine di bilanciare le esigenze erariali con il diritto costituzionale al contraddittorio (Art. 24 e 97 Cost.). Ne consegue che l'urgenza invocata rappresenta un'eccezione auto-procurata dall'Ufficio a causa della propria inerzia temporale, inidonea a sacrificare il diritto di difesa del contribuente."

6. Il passaggio dal formalismo all'effettività

Il rischio operativo più grande, riscontrato nella prassi applicativa, è la tendenza degli Uffici a considerare la fase dello Schema d'atto come un mero adempimento burocratico e formale. L'essenza giuridica dell'istituto non risiede semplicemente nel "concedere la parola" al contribuente, bensì nell'obbligo speculare in capo all'Agenzia delle Entrate di valutare criticamente le deduzioni della difesa. Se il contraddittorio si riducesse a una ricezione passiva di memorie seguita da un avviso di accertamento "copia-incolla" dello schema preliminare, ci



troveremmo di fronte a una violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.) e dei principi eurounitari del giusto procedimento.

Vediamo di seguito alcuni esempi pratici di clausole di stile dell'Agenzia delle Entrate, da censurare in sede di ricorso.

Nella prassi operativa, l'ostacolo principale all'effettività del contraddittorio è l'utilizzo da parte degli Uffici di formule stereotipate, preconfezionate nei sistemi gestionali, che non si fanno carico dell'effettivo esame dei documenti esibiti dal contribuente.

Di seguito vengono riportati alcuni esempi pratici di clausole di stile frequentemente riscontrabili negli avvisi di accertamento definitivi, accompagnati dalla relativa strategia di censura (eccezione di annullamento) da inserire nel ricorso, richiamando la giurisprudenza.

ESEMPIO 1: La clausola di rigetto cumulativa e generica

Formula dell'Ufficio: *«Il contribuente ha provveduto a depositare memorie difensive in data XX/XX/2026; tuttavia, l'esame complessivo delle stesse non ha fatto emergere elementi di novità idonei a modificare l'orientamento dell'Ufficio espresso nello schema di provvedimento notificato, che si intende qui integralmente confermato.»*

- **Il vizio giuridico:** Totale assenza di motivazione rafforzata. L'Ufficio si limita a dichiarare di aver esaminato l'atto, senza esplicitare perché gli argomenti difensivi non siano condivisibili.
- **Formulazione della censura in ricorso:** «La dicitura contenuta a pagina X dell'avviso di accertamento impugnato costituisce una palese clausola di stile, inidonea ad assolvere l'obbligo di motivazione rafforzata sancito dall'art. 6-bis, comma 3, della Legge n. 212/2000. L'Ufficio ha omesso qualsiasi vaglio critico delle analitiche contestazioni sollevate dal contribuente in merito alla deducibilità dei costi della commessa XY, trincerandosi dietro una formula standardizzata. Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale (si veda da ultimo **CGT Campania, luglio 2026**), la mancata confutazione delle memorie e l'adozione di un atto "copia-incolla" rispetto allo schema preliminare determina l'illegittimità insanabile dell'atto per radicale difetto di motivazione.»

ESEMPIO 2: La clausola di inidoneità documentale astratta



Formula dell'Ufficio: *«Le controdeduzioni prodotte dal contribuente e la documentazione allegata (es. fatture, contratti, estratti conto) non appaiono dotate dei requisiti di certezza e idoneità probatoria atti a scardinare la ricostruzione induttiva operata dai verificatori.»*

- **Il vizio giuridico:** Mancanza di specificità e asimmetria istruttoria. L'Agenzia bolla come "inidonea" la documentazione e senza spiegare i motivi tecnici dell'insufficienza probatoria.
- **Formulazione della censura in ricorso:** «L'atto impositivo è annullabile per violazione dell'obbligo eurounitario di esaminare *"con cura e imparzialità"* tutti gli elementi rilevanti della fattispecie (Art. 41 Carta dei Diritti Fondamentali UE; CGUE, *Sopropé*, C-349/07). L'Amministrazione Finanziaria ha qualificato come "inidonea" l'imponente mole documentale prodotta dalla ricorrente (composta da oltre 150 giustificativi di spesa debitamente quietanzati) senza operare alcun riscontro analitico o per blocchi omogenei. Tale condotta svuota di qualsiasi effettività la fase del contraddittorio preventivo, riducendola a mero adempimento formale, sanzionato con l'annullamento dalla giurisprudenza di merito (CGT I Grado Aosta n. 1/22 del 2025).»

ESEMPIO 3: La clausola di rinvio implicito per relationem

Formula dell'Ufficio: *«In ordine alle osservazioni presentate dal contribuente, si fa rinvio alle motivazioni di fatto e di diritto già ampiamente illustrate nei paragrafi precedenti del presente avviso di accertamento, le quali assorbono e superano le tesi della parte.»*

- **Il vizio giuridico:** Tautologia e cortocircuito logico. L'Ufficio sostiene che le ragioni dell'accertamento (scritte prima e in via unilaterale nello schema d'atto) "assorbono" le difese presentate dopo dal contribuente. Viene negata la natura dialettica del procedimento.
- **Formulazione della censura in ricorso:** «La tecnica argomentativa adoperata dall'Ufficio configura un insanabile vizio logico di tautologia. L'Amministrazione non può pretendere di motivare il rigetto delle memorie difensive rinviando alle medesime ragioni contestate dal contribuente. Un simile *modus operandi* elude il precetto normativo dell'art. 6-bis, comma 3, dello Statuto, il quale impone che l'atto definitivo contenga le ragioni specifiche del *mancato accoglimento* delle osservazioni. L'avviso si presenta, sul punto, totalmente privo di motivazione successiva al confronto endoprocedimentale.»



ESEMPIO 4: La clausola di infondatezza preconcepita per "già noto"

Formula dell'Ufficio: *«Le tesi difensive esposte dal contribuente ripropongono argomentazioni già ampiamente valutate e disattese in sede di verifica, in ordine alle quali si è già espresso l'organo ispettivo nel Processo Verbale di Constatazione.»*

- **Il vizio giuridico:** Abdicazione del potere valutativo. L'ufficio accertatore rinuncia a esercitare il proprio autonomo potere di valutazione, appiattendosi sulle conclusioni della Guardia di Finanza o dei verificatori interni, ignorando che il contraddittorio sullo schema d'atto serve proprio a rivedere criticamente il PVC.
- **Formulazione della censura in ricorso:** «L'atto impositivo definitivo risulta viziato da un evidente recepimento acritico delle risultanze del PVC, lesivo del principio di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa (Art. 97 Cost.). L'Agenzia delle Entrate non può sottrarsi all'obbligo della motivazione rafforzata delegando la valutazione delle memorie difensive alle "già note" conclusioni dei verificatori. Il contraddittorio sullo schema d'atto, introdotto dalla riforma fiscale del Dlgs 219/2023, impone all'Ufficio un'autonoma e rinnovata attività istruttoria che non può risolversi nel mero rinvio a posizioni preconcepite assunte nella fase ispettiva, a pena di annullabilità dell'intero impianto accertativo.»

7. Quadro di sintesi:

Fase del Procedimento	Comportamento del Fisco	Conseguenza Giuridica / Vizio dell'Atto
Mancata notifica dello schema	Omissione totale della comunicazione preliminare obbligatoria.	Annullabilità dell'atto impositivo per violazione diretta dell'art. 6-bis Statuto
Risposta di "facciata" (generica)	Rigetto delle memorie con formule di stile o clausole di rito standardizzate.	Nullità dell'atto per difetto di motivazione rafforzata (CGT Campania 2026)

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI FIRENZE
COMMISSIONE DI STUDIO CONTENZIOSO TRIBUTARIO E STRUMENTI DEFLATTIVI
Giovedì 17 settembre 2026 orario 15:00 – 17:30
Sede Ordine: Viale S. Lavagnini 42 – FIRENZE
Evento: Un primo bilancio sulla riforma del contraddittorio preventivo (art. 6-bis L. 212/2000)
Titolo relazione: La motivazione rafforzata degli atti impositivi e l'effettività del contraddittorio
Relatore: Dott. Lapo Lapi- Dottore commercialista e Revisore contabile



Risposta Analitica (effettiva)	Confutazione puntuale delle memorie o disamina critica a blocchi omogenei di documenti.	Atto legittimo sotto il profilo procedimentale; il merito si sposta sulla fondatezza della pretesa
-----------------------------------	---	--

8. Conclusioni: la strategia difensiva

Per garantire l'effettività del contraddittorio, l'azione del difensore o del consulente deve mutare approccio strategico:

- A. Evitare memorie generiche: per costringere il Fisco a una motivazione rafforzata e analitica, le osservazioni allo schema d'atto devono essere estremamente specifiche, documentate e strutturate per punti autonomi.
- B. Precostituzione della prova del vizio: qualora l'Ufficio non risponda in modo puntuale alle singole eccezioni (violando il principio riaffermato dalla CGT Campania nel luglio 2026), l'eccezione di nullità dell'atto per carenza di motivazione rafforzata diventerà il primo, e potenzialmente decisivo, motivo di ricorso dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

Dr. Lapo Lapi