

## ACCERTAMENTO

## ***L'emissione dello schema di atto una volta annullato l'accertamento privo di contraddittorio anticipato***

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

### **Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma**

Scopri di più

Il principio del **contraddittorio preventivo**, di cui [all'articolo 6-bis, L. 212/2000](#), **introdotto dal D.Lgs. 219/2023**, prevede che **tutti gli atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria siano **preceduti da un contraddittorio** informato ed effettivo. Norma che, **in forza dell'articolo 7-bis, inserito in sede di conversione in L. 67/2024 del D.L. 39/2024**, si applica esclusivamente agli **atti recanti una pretesa impositiva**, ma non a quelli per i quali la normativa prevede **specifiche forme di interlocuzione** tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente **né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti**.

Il comma 2, dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), esclude, però, il diritto al contraddittorio, 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 (D.M. 24.4.2024)**, nonché per i **casi motivati di fondato pericolo** per la riscossione.

Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica, quindi, al contribuente, lo schema di atto, al fine di assicurare un contraddittorio preventivo, assegnando **un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo**. L'atto **non è adottato prima della scadenza del termine** di cui al primo periodo. 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 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120 giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio**.

Se l'Ufficio – nelle ipotesi previste – **non provvede alla notifica dello schema di atto questo è annullabile**. Ricordiamo che, in forza di quanto disposto [dall'articolo 7-bis, L. 212/2000](#) (introdotto dal D.Lgs. 219/2023), l'**annullabilità** opera quale regime **"normale"**, applicabile in relazione a qualunque **"vizio"** dell'atto, salvo diversamente stabilito dalla legge. Vi rientra, pertanto, qualunque ipotesi di **"violazione di legge"** (formale, partecipativa e procedimentale)

che, però, deve essere eccepita con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non può essere rilevata d'ufficio dal giudice. Fra l'altro, [l'articolo 9-bis, L. 212/2000](#), introdotto sempre dal D.Lgs. 219/2023, **consente l'emendabilità dell'atto per vizi formali e procedurali**, vietando però il *bis in idem*.

Come è noto, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di **auto-correggere i propri errori è da sempre oggetto di ampio confronto giurisprudenziale**, che ha cercato di individuare i margini di intervento che si possono riconoscere ad un'azione "**riparatoria**" dell'Ufficio, attraverso l'istituto dell'autotutela "**sostitutiva**", ovvero sia attraverso **l'annullamento dell'atto "viziato"** e la sua successiva rinnovazione. E che oggi ha, comunque, trovato un **parziale punto fermo**.

Proprio in ordine alla mancata attivazione del contraddittorio, la **Fondazione dell'ANCI – nella nota di approfondimento del 5.2.2024** - ha operato un parallelismo tra [l'articolo 6, comma 1, L. 212/2000](#) e [l'abrogato articolo 5-ter, comma 5, D.Lgs. 218/1997](#): da una parte, **l'atto è annullabile**; dall'altra parte il mancato avvio del contraddittorio comportava **l'invalidità dell'avviso di accertamento** qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente **dimostrava in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato** (la cd. prova di resistenza).

Di conseguenza, oggi, nel caso in cui in sede contenziosa **venga contestata la mancata emissione dello schema di atto**, a nostro avviso, **l'Ufficio può annullare l'atto di accertamento emesso e procedere all'invio dello schema d'atto**, realizzando il contraddittorio, prendendo atto magari delle doglianze avanzate e non fatte valere prima per l'assenza dello schema. Naturalmente, nel **rispetto dei termini di decadenza dell'azione accertatrice**. Così come peraltro è accaduto nell'ipotesi di accertamento anticipato, ex [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), **oggi abrogato**.