

Legalità procedimentale e diritto di difesa: il ruolo dell'avvocato nel contraddittorio tributario

Relazione della Camera Avvocati Tributaristi di Napoli (CAT Napoli)

IX Congresso Nazionale UNCAT - Cagliari, 9-10 ottobre 2026

«Legalità e diritti nel sistema fiscale in evoluzione. Il ruolo degli avvocati tributaristi»

Sommario

1. Legalità procedimentale e contraddittorio nel rapporto tributario
 - 1.1. Dal diritto di difesa al giusto procedimento: il contraddittorio come metodo di conoscenza
2. Dal contraddittorio frammentato al contraddittorio generalizzato dell'art. 6-bis
 - 2.1. Dalle prime garanzie partecipative alla regola generale
 - 2.2. Schema d'atto, accesso al fascicolo e motivazione
 - 2.3. Annullabilità, prova di resistenza ed esclusioni
3. Contraddittorio e accertamento con adesione: partecipazione e funzione deflattiva
 - 3.1. Coordinamento con l'adesione e opzioni difensive
 - 3.2. La distinzione tra funzione partecipativa e funzione deflattiva
4. Il ruolo dell'avvocato nel contraddittorio tributario
 - 4.1. L'anticipazione della difesa e l'analisi dello schema d'atto
 - 4.2. Controdeduzioni, adesione e strategia difensiva
 - 4.3. L'avvocato quale presidio della legalità procedimentale
5. Conclusioni. Dalla legalità dell'atto alla legalità del procedimento
6. Questioni aperte per il dibattito congressuale
 - 6.1. Schema d'atto, accesso al fascicolo e motivazione
 - 6.2. Esclusioni, automazione e prova di resistenza
 - 6.3. Difesa tecnica e tracciabilità del procedimento
7. Bibliografia
 - 7.1. Bibliografia dottrinale essenziale
 - 7.2. Bibliografia giurisprudenziale essenziale

1. Legalità procedimentale e contraddittorio nel rapporto tributario

Il IX Congresso Nazionale UNCAT colloca questa riflessione nel cuore del tema generale dedicato alla legalità, ai diritti e al ruolo degli avvocati tributaristi; il contraddittorio tributario rappresenta, in questa prospettiva, un osservatorio privilegiato: la verifica di legalità non riguarda soltanto il contenuto dell'atto finale, ma anche il percorso attraverso il quale la pretesa viene formata e la concreta possibilità del contribuente di conoscere, comprendere e contestare gli elementi destinati a fondarla.

La relazione muove da una ricostruzione essenziale dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale e concentra poi l'attenzione sul vigente art. 6-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

1.1. Dal diritto di difesa al giusto procedimento: il contraddittorio come metodo di conoscenza

La disciplina del contraddittorio endoprocedimentale costituisce oggi uno dei luoghi nei quali più nitidamente si manifesta il passaggio da una concezione della legalità tributaria concentrata sul solo contenuto dell'atto impositivo a una legalità che investe anche il percorso attraverso il quale la pretesa viene formata; il dato è particolarmente evidente nel quadro normativo risultante dalla riforma dello Statuto dei diritti del contribuente e dai successivi interventi correttivi, considerati nel testo vigente al 23 settembre 2026; la correttezza della decisione amministrativa non può, infatti, essere isolata dalla qualità dell'istruttoria, dalla conoscibilità degli elementi posti a fondamento della pretesa e dalla concreta possibilità riconosciuta al contribuente di interloquire prima che l'atto lesivo venga definitivamente adottato.

La specificità del procedimento tributario ha storicamente reso problematica la trasposizione automatica dei modelli partecipativi propri del procedimento amministrativo generale; l'art. 13, comma 2, l. 7 agosto 1990, n. 241, sottrae i procedimenti tributari all'applicazione delle disposizioni del capo III della medesima legge, rinviando alle particolari norme che li regolano. La specialità, tuttavia, non equivale a estraneità rispetto ai principi di imparzialità, buon andamento e proporzionalità dell'azione amministrativa, né consente di ridurre la formazione della pretesa fiscale a una sequenza unilaterale impermeabile alle ragioni del destinatario.¹

¹ Art. 13, comma 2, l. 7 agosto 1990, n. 241. Sul rapporto tra procedimento tributario e procedimento amministrativo generale, Corte cost., 21 marzo 2023, n. 47.

Anche il riferimento al diritto di difesa richiede una precisazione: l'art. 24 Cost. presidia in via diretta la tutela giurisdizionale e non comporta, isolatamente considerato, l'automatica costituzionalizzazione di un modello generale e uniforme di contraddittorio amministrativo; ciò non impedisce che la partecipazione procedimentale assuma un rilievo sistematico quando sia posta in relazione con gli artt. 53 e 97 Cost., con i principi dell'ordinamento dell'Unione europea e con la funzione stessa dell'accertamento.

La Corte costituzionale, nella sentenza n. 47 del 2023, ha valorizzato in modo esplicito il contraddittorio quale espressione di un «giusto procedimento», idoneo al tempo stesso a migliorare l'efficienza del controllo fiscale e a neutralizzare, già nella sede amministrativa, errori e inesattezze che altrimenti alimenterebbero il contenzioso.²

Il contraddittorio procedimentale, quale fondamentale espressione dell'interesse a una buona amministrazione, integra un elemento essenziale del procedimento di attuazione del tributo e si collega alla finalità della determinazione della «giusta imposta»; il punto è decisivo: la partecipazione non è un elemento estrinseco rispetto all'esercizio della potestà impositiva, ma un presidio che concorre alla qualità e alla legittimità della decisione.³

La centralità del contraddittorio emerge con ancora maggiore chiarezza quando esso venga osservato non soltanto nella sua dimensione garantistica, ma anche nella sua funzione conoscitiva: la dottrina ha efficacemente proposto di considerarlo, più che come mero strumento di tutela del contribuente, quale «efficiente metodo di conoscenza», necessario per adeguare l'accertamento alla concreta realtà reddituale e per assicurare la conformità dell'atto alla legge e al diritto.⁴

Il contribuente, infatti, dispone normalmente di informazioni, documenti e chiavi di lettura dei fatti economici che l'Amministrazione non può sempre ricostruire nella loro completezza attraverso i soli poteri istruttori.

Ne deriva una distinzione che appare essenziale per valutare la riforma: quella tra contraddittorio formale e contraddittorio effettivo: il primo può ritenersi rispettato quando l'ufficio comunica lo schema d'atto e attende il decorso del termine previsto dalla legge; il secondo richiede qualcosa di più: conoscenza adeguata degli elementi istruttori, tempo utile per esaminarli, possibilità di introdurre fatti e documenti, valutazione reale delle deduzioni e una

² Corte cost., 21 marzo 2023, n. 47, che valorizza il contraddittorio quale espressione di un giusto procedimento e sollecita un intervento legislativo di sistema.

³ Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio nella prospettiva del nuovo articolo 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 2020, n. 18, pp. 1309 ss.

⁴ Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio*, cit., p. 1315.

motivazione finale che dia conto delle ragioni per le quali le osservazioni non siano state condivise; è su questo terreno, e non sul mero adempimento cronologico della sequenza, che deve essere misurata la qualità della partecipazione procedimentale.

2. Dal contraddittorio frammentato al contraddittorio generalizzato dell'art. 6-bis

2.1. Dalle prime garanzie partecipative alla regola generale

Prima dell'introduzione dell'art. 6-bis, lo Statuto dei diritti del contribuente offriva nell'art. 12, comma 7, il paradigma più noto di contraddittorio preventivo; dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente poteva comunicare osservazioni e richieste entro sessanta giorni e l'avviso di accertamento non poteva essere emanato prima della scadenza di tale termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza; la garanzia era costruita in stretta connessione con accessi, ispezioni e verifiche effettuati presso il contribuente e, proprio per tale collocazione, non riusciva a trasformarsi in una regola unitaria applicabile a ogni forma di accertamento.⁵

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 18184 del 2013, riconobbero tuttavia la portata sostanziale del termine dilatorio, affermando l'illegittimità dell'atto emesso prima del suo decorso in assenza di specifiche ragioni di urgenza; la decisione segnò un passaggio importante: la scansione procedimentale non veniva trattata come un formalismo privo di conseguenze, ma come una garanzia funzionale al confronto tra contribuente e Amministrazione.⁶

La questione del processo verbale di constatazione ha mostrato, per altro verso, quanto l'effettività del contraddittorio dipenda dalla completezza dell'informazione resa disponibile.

Un primo tentativo legislativo di ampliare il contraddittorio era stato compiuto con l'art. 5-ter d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 4-octies d.l. 30 aprile 2019, n. 34; l'ufficio, fuori dai casi in cui fosse stato rilasciato un processo verbale di chiusura delle operazioni, era tenuto in determinate fattispecie a notificare l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione; l'istituto, tuttavia, non realizzava un autonomo e generale modello partecipativo, poiché utilizzava come veicolo del contraddittorio uno strumento caratterizzato da una finalità deflattiva e consensuale.⁷

Il modello mostrava, anche dopo il suo ingresso nell'ordinamento, limiti rilevanti: numerose esclusioni, ambito applicativo ristretto e sovrapposizione tra contraddittorio e accertamento con

⁵ Art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, nel testo applicabile anteriormente alla riforma del contraddittorio generalizzato.

⁶ Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184.

⁷ Art. 4-octies d.l. 30 aprile 2019, n. 34, conv. con mod. dalla l. 28 giugno 2019, n. 58, che introdusse l'art. 5-ter d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

adesione; la qualità della tutela continuava inoltre a dipendere dalla capacità dell'Amministrazione di valutare e motivare specificamente sulle osservazioni del contribuente, lasciando ancora aperta la questione della effettiva partecipazione alla formazione della pretesa.⁸

La legge 9 agosto 2023, n. 111, ha indicato tra i criteri direttivi della riforma dello Statuto la generale applicazione del principio del contraddittorio e il rafforzamento dell'accesso agli atti; il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 ha attuato tale indirizzo introducendo l'art. 6-*bis* l. 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui, salvo le eccezioni previste dal comma 2, gli atti autonomamente impugnabili sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio «informato ed effettivo»; la formula scelta dal legislatore contiene un programma interpretativo che non può essere ridotto alla mera notificazione di un documento preliminare.⁹

L'aggettivo «informato» richiede che il contribuente possa conoscere in modo intelligibile la contestazione e gli elementi sui quali essa si fonda; l'aggettivo «effettivo» impone che tale conoscenza sia temporalmente e funzionalmente idonea a consentire una risposta capace di incidere sulla decisione; se l'informazione arriva troppo tardi, se il fascicolo è incompleto, se le osservazioni non sono realmente considerate o se la decisione è già sostanzialmente irreversibile, la sequenza può risultare formalmente rispettata senza realizzare la funzione assegnata alla garanzia.

L'ambito applicativo non coincide, tuttavia, con la letteralità originaria del primo comma; l'art. 7-*bis* d.l. 29 marzo 2024, n. 39, conv. con mod. dalla l. 23 maggio 2024, n. 67, ha fornito un'interpretazione autentica che riferisce l'art. 6-*bis* agli atti autonomamente impugnabili recanti una pretesa impositiva e precisa ulteriori ipotesi di esclusione, tra cui gli atti per i quali la legge prevede specifiche forme di interlocuzione e gli atti di recupero di crediti d'imposta inesistenti.¹⁰

Il nuovo art. 6-*bis* supera molte frammentazioni del passato e riconosce una regola tendenzialmente generale, ma le esclusioni e il posizionamento del contraddittorio nella sequenza dell'accertamento ne riducono la portata; la verifica dell'effettività deve dunque

⁸ Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio*, cit., pp. 1312-1316, spec. p. 1316, ove si sottolinea la persistente problematicità della partecipazione e la sovrapposizione con gli strumenti deflattivi.

⁹ Art. 4, comma 1, lett. e) e f), e art. 17, comma 1, lett. b), l. 9 agosto 2023, n. 111; art. 6-*bis* l. 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

¹⁰ Art. 7-*bis* d.l. 29 marzo 2024, n. 39, conv. con mod. dalla l. 23 maggio 2024, n. 67.

svolgere sul terreno concreto della conoscenza del fascicolo, dei tempi della difesa, della motivazione e della reale apertura dell'ufficio alla revisione della propria ipotesi accertativa.¹¹

2.2. Schema d'atto, accesso al fascicolo e motivazione

Il comma 3 dell'art. 6-bis individua lo schema d'atto quale atto di impulso del contraddittorio; l'Amministrazione deve comunicarlo con modalità idonee a garantirne la conoscibilità e assegnare un termine non inferiore complessivamente a sessanta giorni per consentire eventuali controdeduzioni e, su richiesta, l'accesso e l'estrazione di copia degli atti del fascicolo; l'atto definitivo non può essere adottato prima della scadenza del termine.¹²

La disciplina vigente è il risultato di un importante intervento correttivo; il testo originario poneva, con l'uso della congiunzione «ovvero», le controdeduzioni e l'accesso al fascicolo in un rapporto testualmente alternativo. Il d.lgs. 18 dicembre 2025, n. 192 ha sostituito «ovvero» con «e» e ha precisato che il termine di sessanta giorni opera «complessivamente»; l'intervento ha così eliminato un evidente difetto di coordinamento, poiché l'accesso agli atti costituisce il presupposto logico di una partecipazione consapevole.¹³

Il correttivo non risolve però ogni criticità: la legge non prevede una automatica sospensione o rinnovazione del termine qualora l'accesso venga concretamente consentito solo a ridosso della sua scadenza; in tali situazioni, l'effettività del contraddittorio può dipendere dalla tempestività dell'Amministrazione e dalla possibilità di ottenere una dilazione. È questo uno dei punti nei quali il dato normativo deve essere interpretato in coerenza con la qualificazione del contraddittorio come «informato ed effettivo»: l'accesso non può tradursi in un adempimento nominale che lasci al contribuente un tempo irragionevolmente ridotto per l'esame e la risposta.¹⁴

La questione non è soltanto cronologica: il diritto di essere ascoltato presuppone che il destinatario sia posto in condizione di interloquire utilmente sugli elementi destinati a sorreggere la decisione. In questa chiave, l'accesso al fascicolo non è un segmento accessorio del contraddittorio, ma una delle condizioni della sua effettività.

¹¹ Baboro R., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»: vecchi e nuovi limiti dell'istituto nella riforma del procedimento*, in *Rivista di diritto tributario*, 2026, n. 3, pp. 567 ss.; Id., *Sulle interrelazioni fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione nella recente riforma*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2026, fasc. 1, 30 giugno 2026.

¹² Art. 6-bis, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212, nel testo vigente dal 20 dicembre 2025.

¹³ D.lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, art. 13, comma 1, lett. a); Baboro R., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»*, cit., pp. 571-572.

¹⁴ Baboro R., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»*, cit., p. 572, che definisce il correttivo un passo avanti solo parziale per la mancata sospensione del termine in caso di accesso tardivamente soddisfatto.

Il comma 4 dell'art. 6-*bis* 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; la previsione assegna alla motivazione una funzione di verifica della serietà del confronto: la partecipazione non si esaurisce nella possibilità di depositare una memoria, ma richiede che la decisione finale mostri il rapporto tra le deduzioni formulate e la scelta compiuta dall'ufficio.¹⁵

Il punto assume particolare rilievo anche alla luce dell'esperienza del previgente art. 5-ter: l'effetto positivo del contraddittorio dipende dalla qualità dell'iter motivazionale, dalla valutazione delle richieste e delle osservazioni e da una risposta pertinente alle ragioni del contribuente; nel nuovo sistema tale esigenza trova espressa previsione statutaria: la motivazione rafforzata diviene il luogo nel quale la fase dialogica deve lasciare una traccia controllabile.

2.3. Annullabilità, prova di resistenza ed esclusioni

La violazione dell'obbligo di contraddittorio è espressamente collegata dall'art. 6-bis, comma 1, alla annullabilità dell'atto; la scelta si coordina con l'art. 7-bis dello Statuto, secondo cui gli atti impugnabili sono annullabili per violazione di legge, comprese le norme sul procedimento e sulla partecipazione; i relativi motivi devono essere dedotti, a pena di decadenza, nel ricorso introduttivo e non sono rilevabili d'ufficio;¹⁶ ne deriva un rilievo operativo immediato: la difesa processuale deve ricostruire con precisione le vicende del contraddittorio e tradurre i relativi vizi in specifici motivi di impugnazione.

Nel nuovo regime appare difficilmente giustificabile l'automatica trasposizione della prova di resistenza elaborata in relazione ai tributi armonizzati nel contesto previgente; quando il legislatore collega direttamente l'omissione del contraddittorio alla annullabilità, la garanzia non sembra subordinata alla dimostrazione ulteriore di un possibile esito differente; resta tuttavia un problema interpretativo, poiché la prova di resistenza ha matrice unionale e la sentenza n. 21271 del 2025 delle Sezioni Unite si colloca espressamente nel regime anteriore alla riforma.¹⁷

La generalizzazione conosce limiti espressi: l'art. 6-*bis*, comma 2, esclude gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni

¹⁵ Art. 6-bis, comma 4, l. n. 212/2000; Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio*, cit., pp. 1312-1313.

¹⁶ Art. 7-bis l. 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

¹⁷ Baboro R., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»*, cit., p. 578; Cass., Sez. Un., 25 luglio 2025, n. 21271.

individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, oltre ai casi motivati di fondato pericolo per la riscossione. Il D.M. 24 aprile 2024 ha dato attuazione alla disposizione individuando le relative categorie e ricomprendendo, tra gli altri, atti fondati su elaborazioni o incroci di dati e le tipiche attività di liquidazione e controllo formale disciplinate dalla normativa tributaria.¹⁸

Alle esclusioni regolamentari si aggiungono quelle derivanti dall'interpretazione autentica recata dall'art. 7-*bis* d.l. n. 39/2024; la disposizione ha circoscritto l'ambito del contraddittorio agli atti recanti una pretesa impositiva, ha escluso gli atti di recupero dei crediti d'imposta inesistenti e ha precisato la portata della deroga anche con riferimento ai dinieghi di rimborso; il risultato è un sistema nel quale la qualificazione concreta dell'atto assume un rilievo decisivo e può determinare, già in fase amministrativa, controversie sul diritto stesso ad accedere al confronto.¹⁹

Un ulteriore sviluppo, particolarmente recente, riguarda i tributi regionali e locali; il d.lgs. 7 agosto 2026, n. 147 impone a regioni ed enti locali di adeguare i propri ordinamenti ai principi generali dello Statuto e di individuare, nell'ambito di loro competenza, gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio; l'intervento amplia la rilevanza sistemica dell'art. 6-*bis* e riduce il rischio che la qualità delle garanzie dipenda dalla natura erariale o territoriale del tributo.²⁰

¹⁸ D.M. 24 aprile 2024, *Individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*.

¹⁹ Art. 7-*bis* d.l. n. 39/2024, cit., disposizione di interpretazione autentica dell'art. 6-*bis* l. n. 212/2000.

²⁰ Art. 1, comma 2, d.lgs. 7 agosto 2026, n. 147, in vigore dal 12 agosto 2026.

3. Contraddittorio e accertamento con adesione: partecipazione e funzione deflattiva

3.1. Coordinamento con l'adesione e opzioni difensive

La riforma ha coordinato il nuovo contraddittorio con l'accertamento con adesione: l'art. 1, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 218/1997 prevede che lo schema d'atto comunicato ai sensi dell'art. 6-bis rechi, oltre all'invito a formulare osservazioni, anche quello a presentare istanza per la definizione dell'accertamento con adesione in luogo delle osservazioni. Si realizza così un raccordo espresso tra il momento difensivo-partecipativo e lo strumento consensuale di definizione della pretesa.²¹

Il coordinamento non implica identità di funzione: la commistione che caratterizzava il previgente art. 5-*ter* può ritenersi superata perché i due istituti sono oggi distinti e coordinati, pur essendo inizialmente prospettati al contribuente in termini alternativi; il contraddittorio mira a sottoporre a verifica critica la pretesa in formazione; l'adesione mira invece alla definizione concordata dell'accertamento, con effetti propri e con una diversa logica procedimentale.²²

L'alternatività iniziale non è assoluta: per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. 12 giugno 2025, n. 81, l'art. 6, comma 2-*ter*, d.lgs. n. 218/1997 consente alle parti, di comune accordo, di avviare il procedimento di adesione quando, all'esito delle osservazioni presentate nel contraddittorio, emergano i relativi presupposti; la norma evita che il contribuente debba necessariamente rinunciare alla difesa sul merito della pretesa per preservare ogni possibilità di definizione concordata.²³

Particolare attenzione richiede l'art. 7, comma 1-*quater*, d.lgs. n. 218/1997: se l'istanza di adesione viene presentata dopo la notificazione dell'atto che sia stato preceduto dal contraddittorio, l'ufficio non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti nelle osservazioni e da quelli oggetto dell'atto; la regola rafforza l'esigenza di completezza delle controdeduzioni e rende la fase endoprocedimentale un momento nel quale la strategia difensiva deve essere già sufficientemente matura.²⁴

²¹ Art. 1, comma 2-bis, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, come modificato dal d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13.

²² Baboro R., *Sulle interrelazioni fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione nella recente riforma*, cit., §§ 4-5; Id., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»*, cit., pp. 573-576.

²³ Art. 6, comma 2-*ter*, d.lgs. n. 218/1997, come modificato dall'art. 21 d.lgs. 12 giugno 2025, n. 81.

²⁴ Art. 7, comma 1-*quater*, d.lgs. n. 218/1997.

3.2. La distinzione tra funzione partecipativa e funzione deflattiva

La distinzione tra le due funzioni deve rimanere netta: già nel previgente art. 5-ter, la sovrapposizione tra contraddittorio e istituti deflattivi poteva indebolire la dimensione propriamente partecipativa, trasformando l'ascolto in una tappa strumentale alla definizione concordata anziché in un momento di verifica della legittimità e della fondatezza della pretesa.²⁵

Il nuovo sistema è più coerente, ma non elimina ogni tensione; l'accertamento con adesione conserva un ruolo centrale anche nelle aree escluse dal contraddittorio e alcune preclusioni successive possono affievolire la funzione difensiva dell'interlocuzione; l'adesione non può, perciò, essere utilizzata come surrogato del contraddittorio quando quest'ultimo sia escluso: nel primo istituto manca quella specifica garanzia di essere ascoltati prima della decisione lesiva che caratterizza il secondo.²⁶

²⁵ Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio*, cit., pp. 1312-1316.

²⁶ Baboro R., *Sulle interrelazioni fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione nella recente riforma*, cit.; Id., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»*, cit., pp. 576-581.

4. Il ruolo dell'avvocato nel contraddittorio tributario

4.1. L'anticipazione della difesa e l'analisi dello schema d'atto

La generalizzazione del contraddittorio modifica il tempo della difesa tributaria; il momento decisivo non coincide più necessariamente con la notificazione dell'atto e con la successiva impugnazione: una parte rilevante dell'attività difensiva può e deve essere svolta quando la pretesa è ancora formalmente in formazione; l'avvocato è chiamato a intervenire in una fase nella quale non esiste ancora un provvedimento da demolire, ma esiste già una contestazione sufficientemente strutturata da richiedere una risposta tecnica.

Questa anticipazione non sostituisce la tutela giurisdizionale e non confonde procedimento e processo; ne modifica, però, il rapporto funzionale: quanto più il confronto amministrativo è informato ed effettivo, tanto meno il giudizio è chiamato a recuperare ex post deficit conoscitivi o partecipativi formati prima dell'atto; la continuità tra fase procedimentale e fase processuale deve quindi essere letta senza sovrapporre le rispettive funzioni.

La prima funzione dell'avvocato consiste nella ricostruzione della struttura della contestazione: lo schema d'atto deve essere scomposto nei suoi elementi essenziali: fatti assunti dall'ufficio, fonti di prova, inferenze presuntive, qualificazioni giuridiche, criteri di quantificazione e profili sanzionatori. La verifica deve estendersi anche alla competenza dell'organo, al rispetto dei termini, alla corretta individuazione del procedimento applicabile e alla sussistenza stessa dell'obbligo di contraddittorio.

L'accesso al fascicolo è, in questa fase, un passaggio sostanziale e non meramente documentale: la difesa deve verificare quali atti siano effettivamente disponibili, quali risultanze siano state utilizzate, se esistano documenti richiamati ma non resi conoscibili e se la ricostruzione dell'ufficio presenti lacune informative. La richiesta di accesso dovrebbe essere formulata tempestivamente, proprio per preservare uno spazio effettivo di esame e per documentare eventuali ritardi incompatibili con la piena utilizzabilità del termine difensivo.

4.2. Controdeduzioni, adesione e strategia difensiva

Le controdeduzioni non dovrebbero essere concepite come un ricorso anticipato; la loro funzione è diversa: incidere sulla decisione prima che essa diventi definitiva; una memoria efficace deve essere selettiva, ordinata e orientata ai punti concretamente suscettibili di modificare la pretesa; l'accumulo indiscriminato di eccezioni, specialmente quando estranee al

nucleo della contestazione, rischia di ridurre la forza persuasiva delle questioni realmente decisive e di trasformare il contraddittorio in una replica rituale del futuro contenzioso.

Sul piano metodologico è utile distinguere almeno cinque aree di verifica: errori o incompletezze nella ricostruzione dei fatti; insufficienza o erronea valutazione delle prove; questioni di qualificazione giuridica; errori di quantificazione della base imponibile, dell'imposta o delle sanzioni; vizi propri della sequenza procedimentale. Tale articolazione consente di associare a ogni censura la documentazione pertinente e di rendere immediatamente percepibile all'ufficio l'incidenza della difesa sulla pretesa proposta.

L'avvocato deve infine verificare la risposta dell'Amministrazione alle questioni proposte: la motivazione finale non è soltanto materiale per un eventuale ricorso: è il documento attraverso il quale si controlla se la partecipazione abbia avuto un effetto reale sul procedimento; la mancata considerazione di una deduzione decisiva, l'uso di formule stereotipate o la sostanziale riproduzione dello schema senza confronto con gli elementi introdotti costituiscono indici che devono essere valutati alla luce degli artt. 6-bis e 7-bis dello Statuto.

La riforma attribuisce alla strategia procedimentale un peso maggiore rispetto al passato: ricevuto lo schema d'atto, occorre stabilire se privilegiare le controdeduzioni, l'istanza di adesione o, nei casi consentiti, il successivo passaggio concordato dall'una all'altra sede. La scelta deve considerare non soltanto la probabilità di riduzione della pretesa, ma anche i termini applicabili, le preclusioni, il possibile irrigidimento delle posizioni dell'ufficio e l'impatto delle deduzioni sulle fasi successive.

Dopo la notificazione dell'atto definitivo, il confronto tra schema, controdeduzioni e motivazione assume un valore centrale: devono essere verificati gli elementi rimasti invariati, quelli modificati in conseguenza della difesa e quelli eventualmente introdotti ex novo; quanto più la decisione finale si discosti dalla base conoscitiva sottoposta al contribuente, tanto più occorre interrogarsi sulla compatibilità della sequenza con l'esigenza di un contraddittorio realmente informato ed effettivo.

4.3. L'avvocato quale presidio della legalità procedimentale

È in questo senso che il ruolo dell'avvocato può essere qualificato come presidio tecnico della legalità procedimentale; l'assistenza professionale consente di trasformare la mera possibilità di presentare osservazioni in una difesa strutturata, capace di collegare il dato fattuale al parametro normativo e di rendere verificabile la risposta dell'Amministrazione; il

contraddittorio non tutela soltanto il contribuente, ma concorre alla corretta ricostruzione del fatto-presupposto e alla conformità dell'atto alla legge.²⁷

Resta tuttavia una criticità strutturale: il nuovo contraddittorio è collocato in una fase terminale dell'attività istruttoria, quando l'ufficio ha già formato il proprio convincimento sul materiale raccolto e lo ha tradotto in uno schema d'atto. Se il documento preliminare viene percepito come una decisione già sostanzialmente definita, la capacità della difesa di modificarne l'esito può risultare ridotta. Il raffronto tra il nuovo art. 6-*bis* e il paradigma dell'art. 12, comma 7, rende il punto ancora più netto: nel modello fondato sul processo verbale di constatazione il contribuente interveniva al termine dell'istruttoria ma prima della formalizzazione di una ipotesi conclusiva; nel modello dello schema d'atto, invece, il confronto si apre quando la pretesa è già strutturata sul piano argomentativo e quantitativo. La qualità professionale dell'interlocuzione è quindi necessaria, ma non sufficiente: il contraddittorio conserva la propria funzione solo se la decisione resta realmente rivedibile alla luce delle osservazioni e dei documenti introdotti dalla difesa.²⁸

²⁷ Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio*, cit., p. 1315.

²⁸ Baboro R., L'obbligo di contraddittorio «generalizzato», cit., pp. 579-581.

5. Conclusioni. Dalla legalità dell'atto alla legalità del procedimento

Il percorso, tuttavia, non può considerarsi esaurito: la dottrina aveva già segnalato, nel vigore del previgente art. 5-ter, che la partecipazione del contribuente e il suo effettivo rilievo restavano una «problematica aperta»; la riforma successiva ha colmato una parte importante di quella lacuna, ma ha lasciato sul terreno nuove questioni: ampiezza delle esclusioni, tempestività dell'accesso, qualità dello schema, effettività della motivazione, coordinamento con l'adesione e collocazione del confronto in una fase nella quale l'ipotesi accertativa è già avanzata.²⁹

Resta, pertanto, il rischio che il contraddittorio rimanga un «eterno incompiuto», profilo che non può essere risolto soltanto mediante l'esegesi delle disposizioni: un contraddittorio diviene realmente effettivo quando l'ufficio conserva la disponibilità a rivedere la propria ricostruzione, il contribuente dispone di informazioni e tempo adeguati e le ragioni introdotte nel procedimento ricevono una risposta verificabile; diversamente, la generalizzazione rischia di essere più nominale che sostanziale.³⁰

In questa trasformazione si colloca il ruolo dell'avvocato tributarista: la sua funzione non si esaurisce più nella reazione *ex post* all'atto impositivo, ma si anticipa al momento nel quale la pretesa è sottoposta al primo controllo dialettico; l'avvocato non sostituisce l'Amministrazione e non condivide con essa il potere impositivo; rende però effettivo, attraverso la difesa tecnica, quel confronto dal quale possono dipendere la completezza dell'istruttoria, la qualità della motivazione e, in definitiva, la legalità della decisione; il passaggio dalla legalità dell'atto alla legalità del procedimento non riduce l'importanza del processo tributario: mira, piuttosto, a far sì che il processo divenga la sede di tutela necessaria soltanto dopo che il procedimento abbia realmente assolto alla propria funzione di conoscenza, confronto e corretta determinazione del tributo.

²⁹ Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio*, cit., p. 1316.

³⁰ Babaro R., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»*, cit., pp. 578-581.

6. Questioni aperte per il dibattito congressuale

Il quadro ricostruito consente di isolare alcuni nodi sui quali il dibattito congressuale può utilmente misurare la distanza tra generalizzazione formale ed effettività sostanziale del contraddittorio; si tratta di questioni tecniche che ammettono soluzioni differenti e che incidono, in modo diretto, sul lavoro del difensore.

6.1. Schema d'atto, accesso al fascicolo e motivazione

L'art. 6-*bis* prescrive la comunicazione dello schema d'atto, ma non ne costruisce una disciplina analitica dei contenuti minimi: il problema è stabilire quale grado di completezza sia necessario perché il contribuente possa comprendere la contestazione, le fonti di prova, il criterio di quantificazione e la qualificazione giuridica; una tipizzazione normativa aumenterebbe uniformità e prevedibilità; una definizione affidata alla prassi manterrebbe maggiore elasticità, ma potrebbe produrre standard applicativi non omogenei.

Dopo il correttivo del 2025, controdeduzioni e accesso al fascicolo convivono nel medesimo termine complessivo non inferiore a sessanta giorni; resta aperto il caso dell'accesso soddisfatto tardivamente: le alternative tecniche comprendono la sospensione o rinnovazione del termine, la previsione di un periodo minimo residuo dopo l'ostensione, oppure il controllo ex post sull'effettività della difesa; ciascuna soluzione distribuisce in modo diverso le esigenze di certezza dei tempi dell'accertamento e quelle di piena conoscenza del materiale istruttorio.

Il comma 4 impone all'atto finale di tenere conto delle osservazioni e di motivare su quelle non accolte; l'art. 7-*bis* qualifica come annullabili le violazioni delle norme sul procedimento e sulla partecipazione. Il nodo interpretativo riguarda il livello di risposta necessario e la sorte dell'atto quando il confronto sia solo apparente, affidato a formule stereotipate o privo di una reale presa di posizione sulle deduzioni decisive.

6.2. Esclusioni, automazione e prova di resistenza

Il sistema combina le esclusioni dell'art. 6-*bis*, comma 2, il D.M. 24 aprile 2024, l'interpretazione autentica del 2024 e, per i tributi regionali e locali, il d.lgs. n. 147 del 2026: il punto di equilibrio tra efficienza amministrativa e partecipazione varia a seconda del grado di automazione e della discrezionalità effettivamente impiegata; anche quando il contraddittorio preventivo sia escluso, restano distinti i temi della conoscibilità dei dati, della motivazione, della tracciabilità del percorso decisionale e degli altri strumenti di tutela.

La riforma coordina contraddittorio preventivo e accertamento con adesione, ma i due istituti restano diversi per funzione: il primo attiene alla formazione della decisione, il secondo alla possibile definizione concordata della pretesa; sul piano processuale, la sentenza delle Sezioni Unite n. 21271 del 2025 dichiara espressamente di riferirsi alla disciplina anteriore all'art. 6-bis. Nel nuovo quadro rimane quindi aperta la questione dei rapporti tra annullabilità espressamente prevista dalla legge e precedente elaborazione della prova di resistenza di matrice eurounitaria.

6.3. Difesa tecnica e tracciabilità del procedimento

Per l'avvocato tributarista il nuovo assetto rende centrale una metodologia di lavoro anticipata: verifica del diritto al contraddittorio e delle eventuali esclusioni; lettura critica dello schema; accesso immediato al fascicolo; ricostruzione di fatti, prove e inferenze; controdeduzioni selettive; scelta consapevole sull'adesione; confronto finale tra schema, osservazioni e atto definitivo. La qualità della difesa procedimentale diviene così anche qualità della documentazione del procedimento e, se necessario, della successiva tutela giurisdizionale.

7. Bibliografia

7.1. Bibliografia dottrinale essenziale

Baboro R., *L'obbligo di contraddittorio «generalizzato»: vecchi e nuovi limiti dell'istituto nella riforma del procedimento*, in *Rivista di diritto tributario*, 2026, n. 3, pp. 555-581.

Baboro R., *Sulle interrelazioni fra contraddittorio generalizzato e accertamento con adesione nella recente riforma*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2026, fasc. 1, 30 giugno 2026.

Petrillo G., *Note sull'effettività del diritto al contraddittorio nella prospettiva del nuovo articolo 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 2020, n. 18, pp. 1309-1316.

7.2. Bibliografia giurisprudenziale essenziale

Corte cost., 21 marzo 2023, n. 47.

Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184.

Cass., Sez. Un., 25 luglio 2025, n. 21271.

Cagliari, 9 ottobre 2026

Camera Avvocati Tributaristi di Napoli (CAT Napoli)

Vice Presidente

Avv. Mimmo Napoletano

