

ACCERTAMENTO

La motivazione rafforzata dell'atto impugnato: il frutto avvelenato del contraddittorio preventivo

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Strategie difensive dallo schema d'atto al processo: la nuova fase precontenziosa

Scopri di più

La Riforma fiscale ha ridisegnato i **meccanismi di confronto precontenzioso** tra gli uffici finanziari e i contribuenti, attirando, all'interno del nuovo sistema solare del **contraddittorio preventivo obbligatorio** ex [art. 6-bis, Legge n. 212/2000](#), Statuto del contribuente, anche la procedura "regina" tra quelle deputate alla definizione condivisa delle maggiori pretese tributarie: ossia **l'accertamento con adesione**.

Al riguardo l'[art. 1, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997](#), reca oggi, all'esito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 81/2025 di Riforma, almeno **2 previsioni di grande importanza** su cui è utile soffermarsi ai fini della predisposizione della più conveniente **strategia difensiva in fase stragiudiziale**: in primo luogo, la disposizione per cui lo **schema d'atto**, comunicato ai contribuenti ai fini del contraddittorio preventivo ex [art. 6-bis](#) citato, **comprende già l'invito** a questi ultimi a **presentare** fin da subito **l'istanza per l'accertamento con adesione**, quale alternativa alla presentazione delle "osservazioni" allo schema d'atto, ovvero "controdeduzioni" di cui all'[art. 6-bis, comma 3, Statuto](#) (dovendosi intendere, i concetti di "osservazioni" e "controdeduzioni" allo schema d'atto, come perfetti sinonimi, stante l'identificazione dei 2 termini come stabilita sia dall'[art. 6, comma 2-ter, D.Lgs. n. 218/1997](#), sia dall'[art. 6-bis](#) medesimo, ai suoi commi 3 e 4); in secondo luogo, la previsione per cui **l'invito a presentare l'istanza di accertamento** con adesione dev'essere rinnovato dall'ufficio un'ulteriore volta, nell'avviso di accertamento o di rettifica, ossia nell'atto impositivo finalmente notificato allorché risultino infruttuosamente decorsi i 60 giorni concessi dal [comma 3 dell'art. 6-bis](#) citato per il contraddittorio preventivo. In tale quadro, è da ricordare che **l'istanza di adesione**, laddove prescelta quale alternativa alla formulazione di "osservazioni" allo schema d'atto ex [art. 6-bis, comma 3](#), citato, deve essere necessariamente **presentata nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dello schema d'atto** stesso, come disposto dall'[art. 6, comma 2-bis, primo periodo, D.Lgs. n. 218/1997](#).

Tenendo fermo che l'opzione per le "osservazioni" ex [art. 6-bis, comma 3, Statuto](#), può essere viceversa esercitata in termini più ampi, fino al 60° giorno utile concesso ai fini del contraddittorio, ci si potrebbe a questo punto interrogare se esistano, e in che cosa possano

consistere, le **differenze tra la prospettazione di argomenti difensivi** in sede d'immediato tentativo di adesione, come visto sopra, ovvero in sede di apparentemente più semplici "osservazioni" allo schema d'atto ex [art. 6-bis, comma 3, Statuto](#).

Tale interrogativo si giustifica anche perché, per l'[art. 6, comma 2-ter, D.Lgs. n. 218/1997](#), è **sempre salva la possibilità per le parti**, laddove all'esito delle "osservazioni" presentate emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dar corso al relativo procedimento e alla **relativa definizione**: e quindi, se idealmente tutte le strade portano all'adesione, allora nessuna differenza tra le 2 opzioni sembrerebbe sussistere. Tuttavia, se il Legislatore ha congegnato un meccanismo siffatto, **concedendo al contribuente 2 opzioni** solo eventualmente convergenti, una qualche differenziazione tra queste ultime dovrà ben sussistere: ed essa può essere plausibilmente individuata grazie al dato letterale dell'[art. 6-bis, comma 4, Statuto](#), ove si prevede espressamente che **la motivazione "rinforzata"**, che l'ufficio è titolato a formulare in seno al suo atto impositivo nel rigettare gli argomenti difensivi esposti preventivamente dal contribuente, può essere posta in essere solo **in replica alle "osservazioni"** ex [art. 6-bis, comma 3, Statuto](#).

Invero il [comma 4 dell'art. 6-bis](#) citato non menziona **le allegazioni esposte dal contribuente** nel tentativo di adesione quali elementi giustificanti la motivazione "rinforzata" dell'atto d'imposizione: evidentemente perché tali allegazioni vanno **derubricate a tesi meramente funzionali** a deflazionare il contezioso, esposte senza nulla concedere o riconoscere quanto al fondamento della pretesa. Se così è, ne deriverebbero conseguenze sul **piano del vizio motivazionale** dell'atto impositivo, in termini di **motivazione inconferente o comunque irrilevante**, laddove quest'ultimo intendesse proporsi come "rafforzato" in conseguenza dell'intervenuto rigetto di concetti illustrati dal contribuente durante il tentativo di adesione: non potendosi di certo qualificare **le tesi erariali accertative più convincenti**, laddove puntellate dalla valutazione di inidoneità, nel merito, di argomenti presentati all'attenzione dell'ufficio a puri fini transattivi.

In ogni caso, il pericolo di rafforzamento della motivazione dell'atto impositivo **viene a essere del tutto eliso se l'istanza di adesione viene presentata dopo la notifica dell'atto stesso**, ai sensi dell'[art. 6, comma 2-bis, secondo periodo, D.Lgs. n. 218/1997](#). In tale ipotesi, esperibile alla sola condizione dell'omessa richiesta di adesione nella fase del contraddittorio preventivo, **l'istanza in questione dovrà essere presentata nel termine breve di 15 giorni** dalla notifica dell'atto impositivo, applicandosi al riguardo la disposizione dello stesso [art. 6, comma 2-bis, terzo periodo](#), per cui il **termine di 60 giorni concesso per l'impugnativa è prolungato di ulteriori 30 giorni**.

Ai fini della definizione della pretesa nella fase post-accertativa, il **tempo concesso dalla norma è evidentemente tutt'altro che generoso**: il che implica che il contribuente, che opti per tale soluzione mirando effettivamente all'adesione, opportunamente **dovrebbe presentare la sua istanza disponendo già di argomenti chiari e definiti**, nonché di un impianto documentale a sostegno completo e ben allestito.