

ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE CONTENZIOSO

8 MIN LETTURA

03/06/2026

Accertamento annullabile se la contestazione cambia tra schema e avviso

SINTESI OPERATIVA

La sentenza n. 76/2026 della Corte tributaria di Vicenza annulla l'accertamento quando l'Ufficio sostituisce nell'avviso definitivo la contestazione contenuta nello schema d'atto, passando da carenze documentali all'ineducibilità parziale delle trasferte. L'art. 6-bis dello Statuto impone infatti un contraddittorio informato ed effettivo: sono possibili precisazioni e aggiornamenti coerenti, ma non un mutamento sostanziale dell'addebito che impedisca al contribuente di conoscere e contestare la pretesa prima dell'atto finale.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Vicenza, con la sentenza n. 76/2026, ha annullato un avviso di accertamento nel quale l'Ufficio aveva sostituito – nell'atto definitivo – la contestazione originariamente contenuta nello schema d'atto, passando da carenze documentali a ineducibilità parziale di spese di trasferta ai sensi dell'art. 95 TUIR. I giudici vicentini hanno applicato con rigore il principio del contraddittorio preventivo obbligatorio introdotto dall'art. 6-bis della legge n. 212/2000, nella formulazione risultante dal D.Lgs. 219/2023 e aggiornata dal D.Lgs. 192/2025: un contraddittorio che cambia oggetto tra schema d'atto e avviso finale non è "informato ed effettivo", ma una formalità burocratica che non tutela il contribuente.

IL CASO: SCHEMA D'ATTO E AVVISO FINALE CON CONTESTAZIONI DIVERSE

Una società era sotto controllo fiscale. Durante l'istruttoria l'Ufficio aveva richiesto documentazione contabile e, al termine dell'esame, aveva notificato uno schema d'atto. In quello schema la contestazione era chiara: alcuni costi risultavano giustificati solo in parte, sulla base dei documenti che la società aveva prodotto. Il tema, insomma, era documentale.

La società, come spesso accade in questi casi, ha poi presentato un'istanza di accertamento con adesione. Ed è proprio qui che la situazione si complica. Nell'avviso di accertamento definitivo – emesso dopo quella fase – l'Ufficio ha cambiato impostazione: non più carenze documentali, ma ineducibilità parziale di alcune spese di vitto, alloggio e trasferta ai sensi dell'art. 95 del TUIR. Un rilievo diverso, fondato su una norma diversa e su presupposti giuridici diversi.

La società ha impugnato l'avviso sostenendo di non aver avuto la possibilità di esercitare un contraddittorio effettivo su quella specifica contestazione. La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Vicenza, con la sentenza n. 76/2026, ha accolto il ricorso e ha disposto l'annullamento dell'atto.

PUNTO CHIAVE

L'Amministrazione finanziaria non può chiamare il contribuente a confrontarsi su un rilievo e poi fondare l'accertamento su un altro. Se lo fa, l'atto nasce già viziato.

IL QUADRO NORMATIVO: ART. 6-BIS DELLA LEGGE N. 212/2000

Il contraddittorio preventivo obbligatorio, nel sistema tributario italiano, ha trovato una base normativa generale e stabile soltanto di recente. L'art. 6-bis della legge n. 212/2000 – rubricato proprio "Principio del contraddittorio" – è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 3 gennaio 2024. Le nuove regole sono operative per gli atti emessi dal 30 aprile 2024, per effetto dell'art. 7-bis del D.L. 29 marzo 2024, n. 39, conv. con modif. dalla L. 23 maggio 2024, n. 67.

Il comma 1 della norma non lascia spazio a equivoci: tutti gli atti autonomamente impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria devono essere preceduti, **a pena di annullabilità**, da un contraddittorio **“informato ed effettivo”**. Prima di notificare l'atto, l'Amministrazione deve comunicare al contribuente uno schema di provvedimento e assegnargli un termine non inferiore – “complessivamente” – a 60 giorni per presentare osservazioni e documenti.

Il termine nella sua formulazione attuale – comma 3, come modificato dall'art. 13, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, in vigore dal 20 dicembre 2025 – è espressamente cumulativo: non possono essere computate contro il contribuente fasi di interlocuzione precedenti già decorsi. L'avverbio *“complessivamente”*, introdotto dal Decreto correttivo, rafforza la garanzia su un punto che in precedenza aveva generato incertezza applicativa. L'atto finale deve poi tenere conto delle osservazioni presentate e motivare espressamente le ragioni per cui le deduzioni non accolte vengono disattese.

Due aggettivi nel testo della norma meritano attenzione. **“Informato”**: il contribuente deve poter comprendere in modo chiaro e completo la pretesa che l'Amministrazione intende avanzare. **“Effettivo”**: il confronto deve incidere realmente sul procedimento, non esaurirsi in un adempimento formale. È precisamente questo secondo aggettivo che ha orientato la decisione dei giudici vicentini.

Sono esclusi dall'obbligo (art. 6-bis, comma 2) gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con il D.M. 24 aprile 2024, nonché gli atti emessi in caso di fondato pericolo per la riscossione. L'art. 7-bis del D.L. 39/2024, conv. L. 67/2024, ha inoltre chiarito in via interpretativa che il comma 1 dell'art. 6-bis si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva autonomamente impugnabili, con espressa esclusione degli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti inesistenti.

I SCOSTAMENTI FISIOLOGICI E PATOLOGICI TRA SCHEMA D'ATTO E AVVISO FINALE

Dire che ogni differenza tra schema d'atto e avviso finale porta all'annullamento sarebbe sbagliato – ed è su questo punto che la difesa deve essere precisa, prima ancora di ricorrere.

Nella prassi, tra schema e atto definitivo ci sono quasi sempre delle differenze. L'Ufficio può correggere un importo dopo aver ricevuto la documentazione presentata dal contribuente. Può motivare in modo più dettagliato. Può recepire, almeno in parte, le osservazioni difensive. Tutto questo è fisiologico – anzi, è quello che la norma vuole che accada, visto che il contraddittorio serve proprio a far emergere elementi che l'Amministrazione potrebbe non aver considerato in modo completo.

Il problema sorge quando nell'avviso finale compare un rilievo nuovo, autonomo, basato su una qualificazione giuridica diversa o su fatti che non erano stati esaminati durante il confronto preventivo. In quel caso il contribuente viene accerato su un terreno che non conosceva. Ha presentato le proprie difese su una questione, e viene colpito su un'altra.

TIPO DI SCOSTAMENTO	DESCRIZIONE	EFFETTO SULL'ACCERTAMENTO
Fisiologico	Correzione di importi, motivazione più articolata, recepimento parziale delle osservazioni	Legittimo – non determina annullamento
Fisiologico	Riduzione della pretesa dopo produzione di documenti in sede di contraddittorio	Legittimo – è il risultato atteso del confronto
Patologico	Introduzione nell'avviso finale di una nuova norma giuridica mai citata nello schema	Vizio procedurale – possibile annullamento
Patologico	Contestazione di fatti diversi rispetto a quelli oggetto del confronto preventivo	Vizio procedurale – possibile annullamento
Patologico	Adozione di un criterio di recupero completamente diverso da quello indicato nello schema	Vizio procedurale – possibile annullamento

Nel caso vicentino si era pienamente nella categoria patologica. Lo schema d'atto aveva a oggetto carenze documentali su determinati costi – un profilo, per così dire, probatorio. L'avviso finale aveva invece contestato l'indeducibilità parziale di spese di vitto, alloggio e trasferta in base all'art. 95 del TUIR – un profilo giuridico-normativo diverso, che richiede di ragionare su limiti di importo, tracciabilità dei pagamenti e classificazione dei rimborsi. Argomenti completamente diversi rispetto a quelli che la società aveva preparato.

IL CONTRADDITTORIO NON È UN ANTICIPO DEL PROCESSO TRIBUTARIO

C'è un aspetto di questa vicenda che vale la pena sottolineare, perché spesso viene frainteso. Il contraddittorio preventivo non è un anticipo del processo tributario. Non serve a risolvere la controversia, non è mediazione, non è un'udienza anticipata. È una fase del procedimento amministrativo – quella fase in cui l'Ufficio, prima di cristallizzare la propria posizione in un atto impugnabile, dà al contribuente la possibilità di interloquire.

Questa distinzione ha conseguenze precise. Se il contraddittorio fosse solo un anticipo del processo, potrebbe sembrare sufficiente che il contribuente possa poi difendersi davanti al giudice – e dunque che una contestazione introdotta solo nell'avviso finale possa essere affrontata in quella sede. Ma non è così. La funzione del contraddittorio è procedimentale: serve a evitare che l'atto nasca già sbagliato, già fondato su presupposti che un dialogo preventivo avrebbe potuto correggere.

Se il contribuente scopre solo con l'avviso finale quale è la vera contestazione, quella correzione non è più possibile. L'atto è già stato emesso. Il confronto preventivo non ha inciso su nulla, perché si è svolto su un oggetto diverso.

COME COSTRUIRE LA DIFESA PROCESSUALE: I TRE PASSAGGI

Chi impugna un accertamento per violazione del contraddittorio preventivo deve costruire la prova in modo rigoroso. Non basta allegare che schema e avviso finale sono diversi – anzi, questo da solo non porta da nessuna parte.

Occorre percorrere tre passaggi distinti. Il primo è individuare con precisione quale contestazione era contenuta nello schema d'atto: norme richiamate, fatti contestati, criteri di calcolo, documentazione valorizzata. Il secondo è dimostrare che nell'avviso finale è comparsa una contestazione diversa – non semplicemente più dettagliata, ma strutturalmente altra rispetto a quella esaminata nel confronto preventivo. Il terzo passaggio – quello più delicato e spesso decisivo – è spiegare quale difesa il contribuente avrebbe svolto, in concreto, se fosse stato messo a conoscenza del nuovo rilievo prima dell'emissione dell'atto.

Su questo terzo punto il giudice deve percepire che il contraddittorio mancato non sarebbe stato inutile. Se il contribuente avrebbe potuto produrre documentazione supplementare, contestare la qualificazione giuridica, fornire chiarimenti sulla natura dei pagamenti o sulla classificazione dei costi – allora la violazione è sostanziale. Non è un vizio formale. È un vizio che ha inciso concretamente sul diritto di partecipazione procedimentale.

Si consideri, a titolo esemplificativo, il caso di un'impresa a cui viene notificato uno schema d'atto che contesta l'omessa fatturazione di alcune prestazioni. L'impresa risponde, produce i contratti, spiega la struttura dei pagamenti. L'avviso finale, però, modifica la contestazione: non più omessa fatturazione, ma indeducibilità di costi di trasferta dei dipendenti per mancata tracciabilità dei pagamenti. Sono due mondi giuridici diversi. Le difese sono diverse, i documenti da produrre sono diversi, le norme da interpretare sono diverse. In un caso del genere la violazione del contraddittorio è concreta, non formale.

PASSAGGIO DIFENSIVO	COSA SERVE DIMOSTRARE	PERCHÉ È RILEVANTE
1. Contenuto dello schema d'atto	Quali norme erano citate, quali fatti contestati, quale criterio di recupero	Fissa il perimetro del contraddittorio effettivamente svolto
2. Contenuto dell'avviso finale	Quale rilievo è nuovo, autonomo o strutturalmente diverso rispetto allo schema	Dimostra che il confronto preventivo non ha coperto la vera contestazione



PASSAGGIO DIFENSIVO	COSA SERVE DIMOSTRARE	PERCHÉ È RILEVANTE
3. Difesa concreta preclusa	Quali documenti, argomenti e osservazioni il contribuente avrebbe prodotto se informato in tempo	Trasforma il vizio da formale a sostanziale e orienta la decisione del giudice



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (03/06/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*

