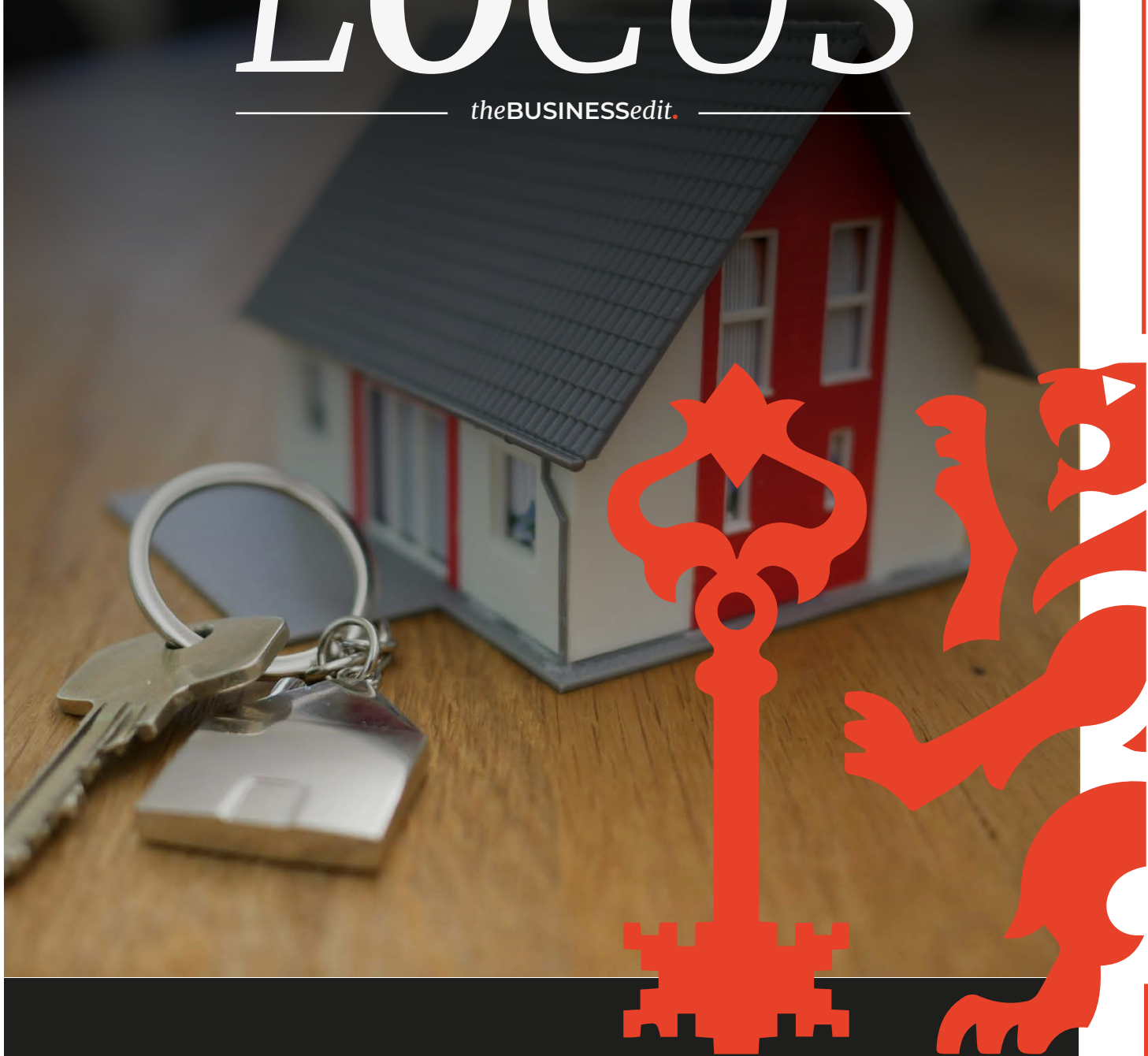


LOCUS

theBUSINESSedit.



HSL Advisors



N.7 - Aprile 2026
Locus | Magazine Digitale
HSL Advisors



Il nuovo contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti IMU: nota a CGT Chieti, 11 agosto 2025, n. 387/1/25



Simona Piscitelli

01/04/2026

Consultant Team Diritto
Tributario di HSL Advisor

Sommario

La pronuncia in commento si segnala come uno dei primi arresti di merito a dare applicazione organica al “nuovo” contraddittorio endoprocedimentale generalizzato di cui all’art. 6 bis L. 212/2000, come novellato dal D.Lgs. 219/2023, in relazione a un avviso di accertamento IMU avente ad oggetto, in misura significativa, aree edificabili.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Chieti annulla l’atto impositivo per omessa instaurazione del contraddittorio preventivo, escludendo che l’accertamento possa essere ricondotto nelle categorie derogatorie degli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione o di controllo formale, e valorizzando il marcato contenuto valutativo dell’attività estimativa sul valore venale delle aree fabbricabili.

La decisione offre lo spunto per una riflessione sistematica, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità e dell’elaborazione di merito che va consolidandosi in materia di tributi locali, nonché per una valutazione critica dell’impatto organizzativo del nuovo assetto sul carico di lavoro degli uffici tributi comunali e dei concessionari.

I fatti di causa e l’oggetto della controversia

La vicenda prende le mosse dall’impugnazione, da parte di un contribuente, di un avviso di accertamento IMU per l’anno d’imposta

2019, emesso nel 2024 da un concessionario del servizio di accertamento e riscossione del Comune, per un importo complessivo di 16.453,00 euro.

Il contribuente deduceva plurimi motivi di ricorso, tra i quali assumono rilievo, ai fini che qui interessano: la violazione dell’art. 6 bis L. 212/2000 per mancata instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale informato ed effettivo; per inesistenza giuridica dell’atto; per il mancato avviso della possibilità di accedere all’istituto dell’accertamento con adesione; nonché per il difetto di motivazione dell’atto impugnato.

La Corte di Chieti accoglie il ricorso sulla base del solo vizio procedimentale relativo all’omesso contraddittorio, ritenuto assorbente rispetto alle restanti censure, disponendo la compensazione delle spese in considerazione della novità e controvertibilità delle questioni affrontate.

La “nuova regola applicabile”: il contraddittorio generalizzato ex art. 6 bis L. 212/2000

La sentenza si colloca nel solco del profondo ripensamento del procedimento di accertamento operato dal D.Lgs. 219/2023, che ha introdotto, con l’art. 6 bis, un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale per tutti gli atti impositivi autonomamente impugnabili avanti al giudice tributario.

La “nuova regola applicabile” può essere così sintetizzata: prima dell’emanazione dell’atto definitivo, l’Ente impositore – ivi inclusi i Comuni e i loro concessionari – deve comunicare al contribuente uno schema di atto o un invito al contraddittorio contenente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa, assegnando un termine per le osservazioni; la violazione di tale obbligo comporta l’annullabilità dell’atto successivamente emesso.

Il legislatore ha, in tal modo, superato la precedente impostazione, di matrice prevalentemente giurisprudenziale, incentrata sulla distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati e sulla c.d. “prova di resistenza” a carico del contribuente, optando per una concezione del contraddittorio quale vero e proprio elemento strutturale del procedimento di accertamento.

Merita altresì specifico richiamo il novellato art. 1 della L. 27 luglio 2000, n. 212, come integrato dai commi 3 bis e 3 ter ad opera del D.Lgs. 219/2023. Tali disposizioni stabiliscono, da un lato, che le norme dello Statuto dei diritti del

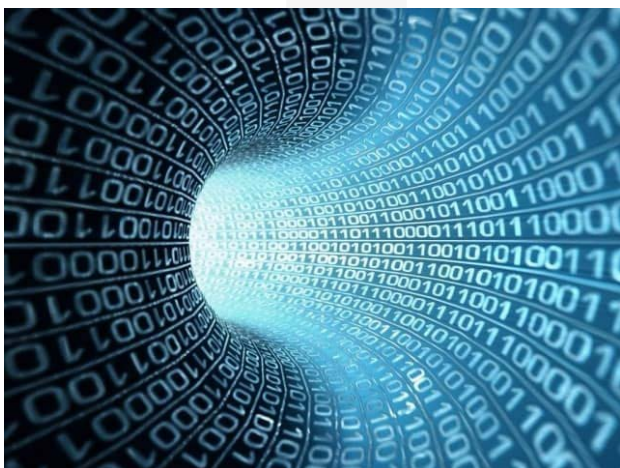
contribuente “valgono come principi per le regioni e per gli enti locali”, i quali “adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione”, e, dall'altro, che le medesime regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, “non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3 bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela”.

Ne discende che il complesso delle garanzie statutarie – e, in particolare, il nuovo contraddittorio endoprocedimentale generalizzato di cui all'art. 6 bis – non si esaurisce in un vincolo interno all'amministrazione finanziaria statale, ma si proietta come principio applicabile anche all'azione accertativa degli enti territoriali. Comuni e concessionari sono, dunque, tenuti a conformare la propria legislazione e la prassi applicativa a standard partecipativi non inferiori a quelli fissati dallo Statuto, potendo unicamente innalzare, ma non comprimere, il livello di tutela riconosciuto al contribuente. In tale prospettiva, l'obbligo di contraddittorio preventivo si atteggia quale parametro di legittimità non solo degli atti dell'Agenzia delle Entrate, ma anche degli avvisi di accertamento in materia di tributi locali, tra cui l'IMU, come nel caso deciso dalla CGT di Chieti.

Le eccezioni: atti automatizzati, di pronta liquidazione e controlli formali

A fronte di questa generalizzazione del contraddittorio, il comma 2 dell'art. 6 bis e il D.M. 24 aprile 2024 individuano una serie di ipotesi derogatorie, nelle quali tale obbligo non trova applicazione: gli atti automatizzati, gli atti sostanzialmente automatizzati, gli atti di pronta liquidazione e quelli di controllo formale delle dichiarazioni.

Il tratto comune di tali categorie è la riconducibilità dell'attività dell'Ufficio a operazioni essenzialmente meccaniche, fondate sull'elaborazione algoritmica di dati già nella disponibilità dell'Amministrazione o su verifiche meramente formali di coerenza e completezza delle dichiarazioni.



In tali ipotesi, il contraddittorio preventivo è ritenuto dal legislatore poco significativo, non essendo realisticamente in grado di apportare elementi di conoscenza ulteriori rispetto a quelli già desumibili dalle banche dati, e ciò in una prospettiva di bilanciamento tra garanzie partecipative e sostenibilità amministrativa.

La decisione della CGT di Chieti: natura dell'accertamento IMU e omesso contraddittorio

La Corte muove, in primo luogo, dalla verifica dell'ambito temporale di applicazione della novella, ritenendo – in armonia con la giurisprudenza di legittimità – che il nuovo art. 6 bis trovi applicazione a tutti gli atti emessi dopo l'entrata in vigore della disciplina, indipendentemente dall'annualità d'imposta cui si riferiscono.

Chiarito ciò, il giudice si concentra sulla qualificazione dell'avviso di accertamento IMU oggetto di impugnazione, escludendone con nettezza la riconducibilità alle categorie derogatorie sopra richiamate.

In particolare, la determinazione della base imponibile, con specifico riguardo alle aree edificabili, viene ricondotta a un'attività marcata da un elevato contenuto estimativo, che implica la ponderazione di molteplici fattori – zona territoriale, indice di edificabilità, destinazione urbanistica, oneri di urbanizzazione, valori di mercato di aree analoghe – in linea con i criteri sanciti dall'art. 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992 e puntualizzati dalla giurisprudenza¹.

Tale operazione, per sua intrinseca natura, non è riducibile a un mero calcolo automatizzato né a una pronta liquidazione su base dichiarativa: essa richiede, invece, un apprezzamento tecnico discrezionale suscettibile di confronto critico con il contribuente.

Di qui la conclusione della Corte: trattandosi di un atto impositivo ad alto contenuto valutativo, emesso in vigenza del nuovo art. 6 bis, l'Ente (o il concessionario) è tenuto a instaurare previamente un contraddittorio endoprocedimentale; la sua omissione integra un vizio autonomo, sanzionato con l'annullabilità dell'avviso.

1. Corte di Cassazione, ord. n. 27873/2023.

L'impatto organizzativo sugli uffici tributi comunali e sui concessionari

Uno dei profili più delicati, che la decisione di Chieti consente di mettere in luce con particolare nettezza, concerne l'impatto organizzativo del nuovo contraddittorio generalizzato sugli uffici tributi dei Comuni e sui soggetti affidatari delle attività di accertamento e riscossione.

Laddove, come nel caso di specie, gli accertamenti IMU atterrano a fattispecie connotate da un significativo margine di apprezzamento (*in primis*, le aree edificabili), l'obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo comporta:

- la predisposizione di schemi di atto adeguatamente motivati già nella fase istruttoria, in grado di rappresentare in modo trasparente i criteri adottati nella stima del valore venale;
- la gestione di flussi comunicativi strutturati con i contribuenti, comprendenti la ricezione e l'esame delle osservazioni, l'eventuale ricalibrazione della pretesa e la formalizzazione dell'atto definitivo;
- la necessità di un attento presidio dei termini decadenziali, resa più complessa dalla dilatazione temporale implicita nella fase partecipativa.

Tutto ciò si traduce, soprattutto per gli Enti di minori dimensioni, in un appesantimento non trascurabile del carico di lavoro, che impone un ripensamento dell'organizzazione interna degli uffici, della distribuzione delle competenze e, non di rado, dell'adozione di strumenti informatici idonei a gestire in maniera automatizzata – per quanto possibile – le fasi di dialogo con il contribuente.

Al contempo, l'esperienza delle precedenti definizioni agevolate in materia di riscossione insegna come l'assenza di un contraddittorio efficace nelle fasi precedenti all'iscrizione a ruolo abbia contribuito alla formazione di un ingente contenzioso, poi affrontato mediante "rottamazione" o stralcio.

In questa chiave, il maggiore sforzo iniziale richiesto dalla nuova disciplina potrebbe, nel medio periodo, rivelarsi virtuoso, favorendo una più accurata selezione delle posizioni da accertare, una migliore taratura delle pretese e una conseguente deflazione del contenzioso, con benefici anche in termini di sostenibilità dell'azione amministrativa.



Considerazioni conclusive

La sentenza della CGT di Chieti del 11 agosto 2025, n. 387/1/25 merita di essere segnalata quale significativo tassello del nuovo diritto dell'accertamento, segnato dalla centralità del contraddittorio endoprocedimentale e dalla progressiva emersione di un modello di Amministrazione finanziaria improntato alla partecipazione del contribuente e alla qualità dell'azione amministrativa.

Sul piano strettamente sistematico, la pronuncia ribadisce che gli accertamenti IMU su aree edificabili, per il loro intrinseco contenuto estimativo, non possono essere

ricondotti alle ipotesi derogatorie di cui al D.M. 24 aprile 2024; per essi, dunque, il contraddittorio preventivo costituisce regola e non eccezione, la cui violazione determina l'annullabilità dell'atto.

Sul piano operativo, essa richiama gli Enti locali e i concessionari a una responsabilità organizzativa non più eludibile: quella di adeguare procedure, risorse e competenze a un quadro normativo che, pur appesantendo l'*iter accertativo*, offre in cambio strumenti potenzialmente efficaci di prevenzione del contenzioso e di miglioramento complessivo dell'azione impositiva.

La decisione in commento si presta, in definitiva, a essere letta come un monito e, al contempo, come un'opportunità: un monito, perché segnala che l'omissione del contraddittorio non è più un dettaglio formale ma un vizio genetico dell'atto; un'opportunità, perché invita gli Uffici a fare del dialogo con il contribuente non un mero adempimento burocratico, bensì il luogo privilegiato in cui la pretesa tributaria si forma, si chiarisce e, se del caso, si corregge, prima di sfociare nel contenzioso.

theBUSINESSedit.