



ACCERTAMENTO

Legge Delega: come cambierà il contraddittorio

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

[Scopri di più](#)

Il **contraddittorio** si inserisce nel quadro del principio costituzionale del **diritto alla difesa**, che mira a garantire non solo **l'uguaglianza delle parti**, ma soprattutto la possibilità di esporre (e far valere) le proprie ragioni e di conoscere quelle dell'altra parte, in modo da potervi **controbattere ed influire così sull'esito della controversia**.

Il termine contraddittorio (dal latino **contradicere**) indica una **discussione pubblica** fra due persone che sostengono opinioni contrarie: in tale accezione, il contraddittorio si qualifica come istituto tipicamente processuale, che consente alle parti di **esporre ed offrire le proprie diverse argomentazioni** da rimettere al **vaglio dell'autorità giudicante**.

Se l'obbligo del contraddittorio nel processo tributario, derivante in *prima ratio* dall'[articolo 24, Costituzione](#), è ormai riconosciuto, in maniera unanime, in sede amministrativa (mancando una norma generale che sancisca il **diritto del soggetto passivo a partecipare al procedimento** di accertamento), si è sempre considerata **la fase di ascolto del contribuente solo come facoltà dell'Amministrazione**, se non previsto normativamente come obbligo.

Allo stato, comunque, il contraddittorio continua ad essere a **forma aperta e libera**. L'assenza di vincoli formali nella gestione del contraddittorio è stata, peraltro, avallata dalla Cassazione (sentenza n. 20436/2021 e ribadita con l'ordinanza n. 24143/2021), secondo cui ciò che conta è **l'avvenuto confronto e non la forma**. E ancora più di recente, con l'ordinanza n. **16574/2023**, è stato ribadito il principio secondo cui, in mancanza di una forma vincolata dello svolgimento del contraddittorio, è sufficiente (e necessario) che **detto contraddittorio** (quando previsto) "si realizzzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obiettivo" (Cassazione n. 20436/2021). Nel caso esaminato in sentenza, risulta che al contribuente era stato inviato un **questionario con la richiesta di documentazione**, proprio al fine di verificare la regolarità della sua posizione contabile e fiscale. E di conseguenza, "il contatto instaurato con il contribuente in tale occasione era sicuramente idoneo ad essere qualificato quale contraddittorio



endoprocedimentale”.

Tuttavia, il legislatore ha fatto continui passi avanti alla ricerca della **giusta imposta o del giusto accertamento**, che trova la sua forza nel corretto esercizio del confronto. Si rinvengono, infatti, una pluralità di norme (sparse qua e là) che **obbligano al contraddittorio**, con modalità e condizioni differenti, e con effetti variabili secondo il tipo di controllo. Si pensi, ad esempio, alle disposizioni contemplate dall'[articolo 4-octies, D.L. 34/2019](#) (rubricato “*Obbligo di invito al contraddittorio*”) che, intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di **contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento** emessi dall’1.7.2020.

In questo contesto, si inserisce **la sentenza della Corte costituzionale n. 47/2023**, che ha rilevato l’inadeguatezza dell’attuale normativa sul contraddittorio endoprocedimentale, segnando i **primi vagiti della riforma fiscale (L. 111/2023)**, che intende introdurre il **contraddittorio generalizzato**, cambiando così la *faccia* all’accertamento.

Infatti, l'[articolo 17, L. 111/2023](#), che indica i principi e i criteri direttivi specifici per la **revisione dell’attività di accertamento**, prevede l’applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei **controlli automatizzati** e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato.

E già dalla **prima bozza del decreto legislativo relativo allo Statuto del contribuente**, emerge l’introduzione di un articolo dedicato che rappresenta un **punto cardine**, dotando l’ordinamento italiano di una **disciplina generale**, proporzionata e organica del **principio del contraddittorio** in materia tributaria.

Come si legge nella relazione illustrativa, per principio del contraddittorio deve **intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima dell’adozione di un atto** che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica.

Il contraddittorio ha anche una **funzione di completamento dell’attività amministrativa**, costituendo una “**finestra**” attraverso la quale completare, comunque, **la fase istruttoria e pre-decisoria**, acquisendo le informazioni dal soggetto amministrato.

Viene, quindi, riconosciuto che il diritto al contraddittorio, **informato ed effettivo**, è di applicazione generale, **a pena di annullabilità**.

Vengono, tuttavia, espressamente esclusi dall’obbligo generalizzato del contraddittorio:

- **gli atti privi di contenuto provvedimentale;**
- **gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale** delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze;
- **i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.**



Inoltre, sono declinati gli **aspetti procedimentali** che l'Amministrazione deve rispettare per consentire il contraddittorio al contribuente, al quale deve comunicare gli **elementi essenziali** del provvedimento adottato, concedendogli un **congruo lasso di tempo, non inferiore a sessanta giorni**:

- per presentare le **proprie controdeduzioni**, ovvero;
- per **accedere**, su richiesta, agli **atti del fascicolo ed estrarne copia**.

Il provvedimento non potrà essere adottato dall'amministrazione prima che sia decorso il predetto termine o quello eventualmente **prorogato per non più di 30 giorni**.

Al fine di salvaguardare le ragioni del Fisco, si prevede, tuttavia, che quando la scadenza del **termine previsto per l'esercizio del contraddittorio** è successiva a quella del **termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo** del procedimento tributario, ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono **meno di centoventi giorni**, tale **ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio**.

La nuova disciplina generale del contraddittorio comporta l'abrogazione del vigente [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), che era **limitato ai soli controlli esterni**.