

I temi di NT+ Modulo 24**Contraddittorio a distanza, la forma scritta non è più un miraggio**di *Alessandro Borgoglio*

17 Febbraio 2022

NT+ Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

Il contraddittorio tra Fisco e contribuenti è destinato a rimanere uno dei grandi temi che contraddistinguono la scena tributaria dei prossimi anni, secondo direzioni che in parte sono già state segnate, ad esempio per ampliare l'ambito della sua preventiva obbligatorietà, e che in altra parte dovranno necessariamente trovare una tempestiva definizione, anche alla luce e sulla base della recente esperienza emergenziale, ad esempio per ciò che concerne le sue modalità di realizzazione, perché la sua storica forma orale in presenza (per lo meno per le adesioni) rischia di essere uno strumento ormai non più in linea con i tempi. È su queste premesse che arriva un'importante assist della Cassazione per stimolare il cambiamento, attraverso l'introduzione a regime - non necessariamente normativa - di una modalità di contraddittorio più snella, a distanza e in forma solo scritta, senza la necessità della presenza fisica alle scrivanie degli uffici.

◀ Stampa

La «comparizione» è richiesta dalle norme

Prendendo le mosse dalla procedura che per eccellenza dovrebbe rappresentare il momento di incontro tra contribuenti e uffici, ovvero l'accertamento con adesione, si osserva che la «comparizione» del contribuente è richiesta da più disposizioni e, in particolare, dagli articoli e [11 del Dlgs 218/1997](#), per cui «l'ufficio invia al contribuente un invito a comparire» nel quale, tra l'altro, è indicato «il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione», e ancora «qualora tra la data di comparizione (...) e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario». Quando, invece, l'avvio del procedimento di adesione è su istanza del contribuente, gli articoli e [12](#) prevedono che «entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza (...), l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire». Anche [l'articolo 5-ter del Dlgs 218/1997](#) - che disciplina l'invito obbligatorio al contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, realizzando così (perlomeno in parte) quell'estensione dell'obbligatorietà di contraddittorio endoprocedimentale di cui si accennava in premessa - stabilisce al comma 1 che «l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di

accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento».

Le norme sin qui illustrate, quindi, sembrerebbero richiedere necessariamente la «comparizione» del contribuente presso gli Uffici per l'espletamento delle procedure di adesione previste dal Dlgs 218/1997.

Esistono, però, altre disposizioni che già oggi prevedono un confronto non in presenza e soltanto scritto tra funzionari del Fisco e contribuenti o loro consulenti: si tratta delle norme dello Statuto del contribuente (legge 212/2000) e, in particolare, [l'articolo 10-bis](#), per cui «l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti» (comma 6), che devono formare oggetto di specifica motivazione dell'atto impositivo, a pena di nullità (comma 8); nonché [l'articolo 12](#), comma 7, per cui «dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori».

Le disposizioni statutarie sopra riportate si traducono, quindi, in una interlocuzione ordinariamente scritta tra Fisco e contribuenti, anche se talvolta nella prassi quotidiana possono realizzarsi in aggiunta anche incontri in presenza, ma sono, appunto, le stesse norme a prevedere un colloquio a distanza in forma scritta come modalità ordinaria del confronto in questi contesti.

Sdoganato dalle Entrate il contraddittorio a distanza

Qualcosa, però, si sta muovendo anche nell'ambito delle procedure di adesione, normativamente limitate ai contraddittori in forma orale presso gli uffici del Fisco. Ne è dimostrazione la recente prassi delle Entrate, seppur dovuta al periodo emergenziale pandemico attualmente ancora in corso, per far fronte a quelle situazioni in cui è necessario un confronto tra Fisco e contribuenti, ma senza la possibilità - per ragioni sanitarie - di realizzarlo in presenza presso gli uffici dell'amministrazione. Con le [circolari 7/E/2020](#) e [6/E/2021](#), in particolare, l'agenzia delle Entrate ha individuato un decalogo per la realizzazione di contraddittori a distanza, mediante strumenti telefonici o per videoconferenza, nonché e-mail e Pec, anche eventualmente con l'ausilio di firma digitale, rendendo così sostanzialmente equiparabile la presenza fisica e quella virtuale, in modo tale che la «comparizione» richiesta dalle norme sia in entrambi i casi soddisfatta.

Peraltro, con la [circolare 4/E/2021](#) è stato puntualizzato che fino al perdurare dello «stato di emergenza, le strutture operative adotteranno le diverse modalità istruttorie interne propedeutiche alle attività di accertamento, assicurando un'applicazione generalizzata del contraddittorio preventivo, privilegiando, ove possibile, attraverso l'utilizzo degli strumenti tecnici ed informatici a disposizione, le modalità di confronto a distanza (...) che (...) possono essere adattate, caso per caso, ad ogni altro procedimento tributario che richiede la partecipazione ovvero il confronto con il contribuente»: insomma, per le Entrate ci sarebbe un via libera al contraddittorio virtuale «non in presenza», per lo meno in questa fase emergenziale; ma - a ben vedere - non vi sono ragioni per le

quali disattenderlo una volta entrato a regime, se dimostra di funzionare adeguatamente e, anzi, come sembrerebbe, anche meglio di quello tradizionale orale in presenza dinnanzi a qualche scrivania.

Un consistente scambio epistolare può bastare

Un ulteriore slancio in avanti in questa direzione sembra giungere [dall'ordinanza 24143/2021](#) della Cassazione, nella quale - al di là del caso specifico - si legge che il contraddittorio fra le parti «non richiederebbe necessariamente lo svolgimento della forma orale» e che, in caso di «consistente scambio epistolare fra l'Ufficio e il contribuente», il giudice di merito non può ritenere «del tutto omessa la fase del contraddittorio, invece di valutarne in concreto le modalità di svolgimento, quali documentate in corso di causa, al fine di verificarne la portata e la rilevanza».

Tradotto in altri termini: non ci sono norme che prevedono espressamente che il contraddittorio tra Fisco e contribuenti debba necessariamente avvenire in forma orale, per cui anche uno scambio di e-mail o di Pec può ben essere idoneo allo scopo.

Tanto nella fase emergenziale quanto in quella ordinaria, invero, la modalità di contraddittorio a distanza soltanto in forma scritta potrebbe essere più opportuna e anche più snella sotto un profilo procedurale, efficientando l'intera procedura, sempreché uffici e contribuenti siano preventivamente d'accordo per la sua adozione.

L'esperienza di questi mesi emergenziali ha dimostrato che spesso il contraddittorio a distanza in videoconferenza si è risolto nel mero deposito di memorie, anzi talvolta, in maniera un po' più elastica, si è concordato telefonicamente lo scambio via Pec di memorie e di risposte dell'ufficio, rendendo, di fatto, superflua anche la comparizione in videoconferenza. Del resto, la forma orale avrebbe un elevato significato se le risposte del Fisco alle osservazioni del contribuente fossero immediate, ma serve declinare per iscritto quelle stesse osservazioni (quando rese in forma orale) affinché nel procedimento interno degli uffici siano trasmesse al responsabile del procedimento che adotterà la decisione (risposta).

Per prevedere la forma scritta come modalità ordinaria di contraddittorio, alternativa o aggiuntiva a quella orale, peraltro, non sarebbe neppure necessaria una modifica legislativa, atteso che potrebbe essere sufficiente un documento di prassi che si limiti a declinare in maniera espansiva il concetto di «comparizione», in un mondo che già oggi guarda al metaverso.

Questo articolo fa parte del nuovo Modulo24 Accertamento e riscossione del Gruppo 24 Ore. Leggi gli [altri articoli](#) degli autori del Comitato scientifico e [scopri i dettagli di Modulo24](#)

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole
24 ORE