

Assenza di contraddittorio: il contribuente inerte ne paga le conseguenze

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 14 Luglio 2011

Il contraddittorio è fase essenziale nel contesto dell'esercizio del potere di accertamento fondato sull'applicazione di parametri e studi di settore: vediamo i rischi per il contribuente che non partecipa.

Il contraddittorio è fase essenziale nel contesto dell'esercizio del potere di accertamento fondato sull'applicazione di parametri e studi di settore.

Tuttavia l'esito di tale contraddittorio, da un lato, non preclude l'impugnazione dell'atto impositivo e, dall'altro, consente in caso di comportamento inerte del contribuente di valutarne il contegno e di rendere sufficiente il rinvio allo strumento statistico ai fini della motivazione.

E' questa la massima che si ritrae dalla natura della sentenza n. 14027 del 27 giugno 2011 (ud. del 4 febbraio 2011) della Corte di Cassazione.

Svolgimento del processo

La CTR della Toscana, rigettando l'appello dell'Agenzia delle entrate, ufficio di Livorno, ha confermato la pronuncia di accoglimento del ricorso della snc A.B. nei confronti dell'avviso di accertamento ai fini dell'ILOR e dell'IVA per l'anno 1996, emesso a seguito della determinazione di un maggior reddito, secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, cc. 181 e 183, mediante l'applicazione dei parametri approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

Il preventivo invito, rivolto dall'ufficio alla società contribuente, a fornire gli elementi utili a giustificare l'incongruità del reddito dichiarato rispetto ai parametri, era rimasto senza esito.

Secondo il giudice d'appello,

"le tesi della parte sono fondate o, quantomeno, verosimili",

non potendo essere revocate in dubbio le vicende della società nel corso del 1996,

"essendo provato per tabulas che vi fu una vendita dell'attività seguita da un successivo acquisto di un nuovo bar, con un significativo periodo di inattività... le vicende successive (vendita della seconda attività e scioglimento della società), ancorchè verificatesi in anni diversi, consentono di dar credito alla contribuente laddove afferma che la gestione non fu mai sufficientemente remunerativa. I parametri di cui alla L. n. 549 del 1996, art. 3, comma 181, costituiscono un valido punto di riferimento per le imprese e le altre attività contemplate, ma non possono essere assunti come presunzioni iuris et de iure",

dovendosi ammettere

"l'esistenza di situazioni atipiche tali da giustificare una diversa valutazione, basata sugli elementi che il contribuente fornisce agli uffici fiscali nel corso del procedimento, e quindi anche in occasione delle varie dichiarazioni annuali";

la contribuente aveva dunque

"seguito un percorso più che esauriente al fine di ottenere che l'ufficio tenesse in considerazione l'atipicità della sua situazione commerciale e fiscale".

Nei confronti di tale decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione. La società contribuente non ha svolto attività nella presente sede.

Motivi della decisione

La *ratio decidendi* della sentenza impugnata non è conforme alla giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale

"la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, nè costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata";

e secondo la quale tale procedura di accertamento

"costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente.

In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente".

Tuttavia, precisa la Corte, l'esito del contraddittorio

"non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa,

restando inerte.

In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito" (Cass., sezioni unite, 18 dicembre 2009, n. 26635).

Brevi note

Il procedimento di accertamento con adesione¹ trova il suo fondamento nel dialogo che necessariamente deve instaurarsi fra Fisco e contribuente, durante il quale viene posta in discussione la sostenibilità della pretesa fiscale, analizzati gli eventuali elementi che possano condurre alla sua riduzione o modificazione, e ponderata la convenienza a definire l'accertamento con l'adesione in rapporto alla prosecuzione della controversia in sede contenziosa .

Per l'istituto dell'accertamento con adesione introdotto dal D.Lgs. n. 218/1997, il contraddittorio diventa il punto nevralgico attorno al quale si fonda l'intero procedimento.

La circolare n.65/2001 – emanata a diversi anni di distanza dalla prima (C.M. n. 235/97) - ha precisato che

"l'esito del contraddittorio è suscettibile di incidere sulla pretesa fiscale..., solo qualora siano stati adottati dal contribuente, in tale sede, nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'ufficio in dipendenza dell'istruttoria svolta".

Gli studi di settore oggi, i parametri prima, costituiscono l'argomento di maggiore attualità sul quale si confrontano contribuenti, aziende e professionisti².

Se è vero che gli studi di settore – seppur ancora giovani – costituiscono un efficace sistema per tassare il reddito, nella continua ricerca della giusta imposta, è altrettanto vero che possono essere limati in sede di contraddittorio, sulla base di eventuali giustificazioni addotte dal contribuente.

La giurisprudenza recente, anche quella di segno contrario agli uffici, ha un comune denominatore: la valutazione della presenza o meno di cause giustificative.

Se non vi sono cause che giustificano lo scostamento le Commissioni tributarie danno ragione agli uffici. Diversamente, decidono in favore del contribuente.

Va ricordato che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 17229/2006 ha sancito l'illegittimità dell'accertamento non in funzione di una asserita mancanza di efficacia probatoria degli studi, ma in relazione all'assenza del contraddittorio, fase fondamentale dell'attività istruttoria da parte dell'ufficio, in quanto garantisce al contribuente di vincere la presunzione costituita dagli studi di settore e, quindi, di far valere la regolarità del proprio operato.

Per la Corte, infatti, è necessario "che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera praesumptio hominis costituita dagli studi di settore".

Con la sentenza n. 12630 del 38 maggio 2009 (ud. del 21 aprile 2009) la Corte Suprema di Cassazione ha riaffrontato la questione dell'assenza del contraddittorio, per colpa del contribuente, che è stato invitato ma non si è presentato.

In estrema sintesi, il pensiero della Corte, è così riassumibile:

"Vero è che la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo; ciò tuttavia non impedisce al contribuente medesimo di fornire, in sede processuale, la prova che non ha dato in sede procedimentale amministrativa (v. Cass. Sez.5°, sentenza n. 2816 del 7.2.2008)".

La stessa Cassazione, anche nella Relazione n. 94 del 9 luglio 2009 del Massimario, ha evidenziato che:

- anche se non sia espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo è necessario nell'ambito degli strumenti standardizzati, in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento, trattandosi di applicare ad un caso di specie uno dei criteri elaborati per categorie di soggetti e con efficacia di presunzione semplice, che comporta l'inversione dell'onere della prova e il suo caricamento sulle spalle del contribuente;
- la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo;
- la prova che il contribuente non ha dato in sede procedimentale amministrativa può essere da lui fornita in sede processuale.

Nel caso specifico, quindi, la Cassazione bacchetta il contribuente rimasto comunque inerte, conformemente al pensiero espresso dalle sentenze a Sezioni unite – nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 10 dicembre 2009 (ud. del 1° dicembre 2009) -, atteso che il contraddittorio è parte integrante del procedimento di accertamento standardizzato, indipendentemente dalle presunte evidenze per tabulas.

14 luglio 2011

Gianfranco Antico

1 Per un esame completo dell'istituto sia consentito il rinvio a ANTICO-COGNIGLIARO –FUSCONI, Accertamento con adesione, Milano, 2009

2 Per un approfondimento cfr. ANTICO-COGNIGLIARO, Gli studi di settore, il Sole24ore, Milano, IV Ed. 2009.