
Nuovo redditometro e doppio contraddittorio

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 9 Giugno 2014

l'omissione del cd. "contraddittorio anticipato" nel nuovo redditometro comporta la nullità oppure l'annullabilità "condizionata" dell'avviso di accertamento?

Dato normativo

Per il comma 7 dell'articolo 38 del Dpr 600/1973 l'ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Tutela

La mancata adozione del contraddittorio anticipato determina in capo al contribuente la nascita di un diritto potestativo, da far valere in sede giurisdizionale con l'impugnazione dell'avviso d'accertamento. L'obbligo iscritto nell'art. 38 non può essere considerato soltanto come prescrizione "interna" per l'amministrazione, rivolto, cioè, a soddisfare esigenze sue proprie.

Nullità

Secondo una precisa scelta ermeneutica all'omissione del contraddittorio¹ corrisponde la nullità dell'avviso d'accertamento. La soluzione risiede nel qualificare come nullo (o inesistente) l'avviso di accertamento adottato in difetto di contraddittorio.

Il nuovo redditometro sarà nullo tutte le volte in cui il (Fisco) non avrà instaurato un preventivo contraddittorio con il contribuente, in violazione del comma 7 dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dall'articolo 22 del D.L. n. 78/2010. L'obbligo del contraddittorio preventivo, fa rientrare il redditometro nell'alveo degli accertamenti standardizzati nei quali la risultanza stessa dell'accertamento trova il suo momento essenziale e centrale proprio nel confronto preventivo fra l'ufficio e il contribuente. È nel contraddittorio preventivo che, al pari degli studi di settore, il risultato del redditometro può essere corretto sulla base delle eccezioni sollevate dal contribuente. Occorrerà, pertanto, dichiarare nullo l'accertamento da redditometro relativo alla annualità 2009 per il quale non sarà applicato il nuovo comma 7 dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600/73, che obbliga l'ufficio a un preventivo contraddittorio con il contribuente.

Annulabilità

Secondo diverso orientamento il nostro ordinamento è improntato al principio di tipicità della nullità e della tassatività dei vizi che la determinano. Tale principio si trova sancito nel codice civile (artt. 1418), nel codice di procedura civile (art. 156), in quello di procedura penale (art. 177) e nella legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo (art. 21-*septies*). La nullità si ha soltanto nei casi espressamente previsti dalla legge; al di fuori di disposizioni in tal senso orientate, sussistono forme diverse d'invalidità degli atti e dei provvedimenti.

Il comportamento irrituale dell'amministrazione ovvero il comportamento omissivo può essere sanzionato per il tramite dell'istituto dell'annulabilità, secondo la previsione dell'art. 21-*octies*, c. 2, L. n. 241 del 1990. L'annulabilità del provvedimento garantisce il ricorrente giacché dà corpo al suo diritto potestativo di impugnativa; essa consente al giudice di prendere in considerazione l'interesse dell'amministrazione tradotto nell'atto contestato e dunque lo abilita a verificare se il vizio procedimentale lamentato dal privato si sia davvero tradotto in una vulnerazione sostanziale dei suoi interessi. La norma richiamata, in buona sostanza, permette che la verifica giudiziale non si fermi al vizio e lo apprezzi in termini meramente formali, ma impone che quella verifica **relazioni il vizio medesimo al contenuto effettivo ed al contenuto ipotetico del provvedimento**.

Essa permette un giudizio, insomma, volto a tutelare anche l'interesse dell'amministrazione qualora quello sostanziale del contribuente non risulti in concreto lesa dal vizio procedimentale. Qualora sia palese che il contenuto dell'accertamento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, pur in assenza di contraddittorio, sarà applicabile l'art. 21-*octies* della L. n. 241/1990. Peraltro, ciò è difficilmente realizzabile nella realtà poiché il contraddittorio rappresenta la sede nella quale il contribuente può essere in grado di spiegare al Fisco le ragioni dello scostamento tra le spese sostenute nel periodo di imposta, che risultano ben superiori rispetto al reddito dichiarato nello stesso anno.

Motivazione rafforzata

Nel caso del controllo sintetico da nuovo redditometro, sorgerà l'obbligo⁶ a carico dell'Amministrazione finanziaria della cosiddetta "motivazione rafforzata": in altre parole, la motivazione dell'avviso di accertamento dovrà fare specifico riferimento alle giustificazioni addotte dal contribuente, in sede di contraddittorio, chiarendo i motivi per i quali le stesse non sono state prese in considerazione o non sono state ritenute credibili. In difetto, l'atto impositivo

sarà radicalmente

nullo per evidente vizio motivazionale

9 giugno 2014

Ignazio Buscema

1 Gli obiettivi del contraddittorio sono essenzialmente due: il primo, ravvisabile nell'auspicata conclusione del procedimento (per evidente dimostrazione della congruità del reddito dichiarato rispetto alle spese messe a fuoco dall'ufficio) e, il secondo, individuabile in un presidio per l'eventuale processo, visto che quanto sarà adottato dal contribuente dovrà essere puntualmente confutato dall'ufficio nell'atto impositivo (pena la nullità dell'accertamento).

2 Spetta al fisco dimostrare che anche in presenza di contraddittorio con il contribuente il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, trattandosi di attività amministrativa vincolata.

3 Il mancato contraddittorio non determina l'annullabilità della stessa nei casi in cui sia palese che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (art. 21-*octies* della nuova L. n. 241/1990). L'art. 21-*octies* è stato introdotto dalla novella del 2005 per superare una visione giusformalistica dei vizi del provvedimento amministrativo che non porta alcuna utilità sostanziale per il privato ma semplicemente una duplicazione di attività per l'Amministrazione.

4 Le possibili eccezioni del contribuente sono :

- il prezzo di acquisto dell'immobile non corrisponde alla spesa effettivamente sostenuta nell'anno di acquisto poiché nel contratto preliminare risulta il versamento di parte dell'importo contestato;
- si sono fatti disinvestimenti nell'anno e nei quattro anni precedenti;
- non sussiste lo scostamento del 20% tra maggior reddito sinteticamente accertabile e reddito dichiarato;
- il divario è giustificato da risparmi di annualità precedenti, redditi esenti o assoggettati a tassazione alla fonte con ritenuta;
- la spesa è stata sostenuta da terzi, come risulta nell'atto di compravendita immobiliare.

Gli elementi da prendere in considerazione possono essere i più disparati e variano, ovviamente da caso a caso. Si va dalla partecipazione di altri soggetti nelle spese sostenute, ai disinvestimenti di beni fino al possesso di redditi esenti o tassati alla fonte.

In sede di contraddittorio il contribuente potrà fornire la prova relativa:

- alla formazione della provvista, che potrebbe anche essersi realizzata nel corso di un periodo diverso rispetto ai quattro anni indicati nel decreto;
- all'utilizzo della provvista per l'effettuazione dello specifico investimento.

5 Molti contribuenti utilizzano risparmi e disinvestimenti al fine di mantenere lo stesso tenore di vita, pur essendosi ridotti drasticamente i redditi oggetto di dichiarazione al fisco. I contribuenti potranno far valere tale circostanza nel corso del contraddittorio.

6 Il nuovo redditometro "raddoppia" i momenti di confronto con il cittadino. Fin dal primo incontro con l'Amministrazione, il contribuente può fornire chiarimenti sugli elementi di spesa individuati

e sul proprio

reddito. Se le indicazioni del contribuente sono esaustive, l'attività di controllo si chiude in questa prima fase. In caso contrario, il contribuente riceve un

nuovo invito al contraddittorio, con la quantificazione del maggior reddito accertabile e delle maggiori imposte e la proposta di adesione ai contenuti dell'invito. Nel caso in cui il contribuente non si presenti ovvero al termine del procedimento non si pervenga al perfezionamento dell'adesione, l'ufficio emette l'avviso di accertamento.

7 Occorre considerare coerente la posizione dei contribuenti che hanno sostenuto nel corso dell'anno 2009 ingenti spese, non aventi natura di investimenti, e che nel corso dello stesso anno (o nei quattro anni precedenti) hanno realizzato ingenti disinvestimenti. Il contribuente per fare fronte agli effetti della crisi economica, può utilizzare risparmi e disinvestimenti al fine di mantenere lo stesso tenore di vita. In questo modo, per un certo numero di anni si

riesce a mantenere inalterato il livello medio della propria vita pur essendosi ridotti drasticamente i redditi oggetto di dichiarazione al Fisco.