Accertamento induttivo e contraddittorio obbligatorio

di Davide Di Giacomo

Pubblicato il 22 Settembre 2016

facciamo il punto sull'obbligatorietà del contraddittorio nelle procedure di accertamento (e più in generale di contestazioni fiscali): il contraddittorio previsto dallo Statuto del Contribuente non sembra essere considerato così obbligatorio nella realtà delle controversie fiscali

E' illegittimo l'accertamento basato su incongruenze da studi di settore se non preceduto da contraddittorio preventivo.

Il principio è contenuto nella sent. n. 17720/2016 della Corte di Cassazione da cui emerge che l'accertamento induttivo derivante dai studi di settore nonché l'incongruenza del reddito comportano il contraddittorio con il contribuente.

Verifiche fiscali

L'art. 12, c. 7, del Dlgs n. 212/2000 stabilisce il diritto del contribuente sottoposto a verifica fiscale a presentare all'ufficio, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che dovranno essere valutate dallo stesso ufficio impositore. L'accertamento non può essere emesso prima della scadenza di tale termine, fatta eccezione per situazioni di particolare urgenza da motivare; la norma in esame non contempla alcuna sanzione in caso di violazione, prevedendo una forma di contraddittorio differito rispetto alla verifica ovvero un contraddittorio preventivo da svolgere subito dopo il processo verbale e prima dell'emissione dell'accertamento.

Tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina l'illegittimità dell'atto impositivo emesso prima, fatta eccezione per la presenza di oggettive specifiche ragioni d'urgenza. L'ambito di applicazione del suddetto art. 12 è limitato agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

locali del contribuente.

Come detto, la normativa prevede alcuni casi di particolare e motivata urgenza in cui è consentita l'inosservanza del termine che, tuttavia, devono essere giustificati, restando a carico dell'Amministrazione l'onere di provare la causa di impedimento (si pensi, ad esempio, ai casi in cui non ci siano pericoli di perdita erariale o accertamenti collegati alla consumazione di reati tributari. Tra i motivi che possono legittimare l'emissione dell'atto prima dei sessanta giorni non è prova idonea l'allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, occorrendo anche la prova che la questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stesa Pubblica Amministrazione.

Nella fattispecie in esame il contribuente ha impugnato l'accertamento induttivo emesso dall'ufficio finanziario e sia in primo che secondo grado i giudici tributari hanno confermato la legittimità dell'accertamento.

Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione eccependo che per l'accertamento fondato sugli studi di settore era necessario il contraddittorio, a pena di nullità.

La CTR si era limitata, per escludere la violazione del contraddittorio, ad affermare l'evidente incongruenza del reddito rispetto ai ricavi dichiarati facendo poi discendere che l'antieconomicità fosse un ulteriore elemento a supporto.

In tal modo i giudici di merito hanno omesso di verificare se l'accertamento indicato a fondamento della richiesta fiscale contenesse altri elementi rispetto agli studi di settore, diversi da quelli derivanti da questi ultimi; solo in questo caso poteva escludersi il ricorso al contraddittorio preventivo.

I giudici della Corte, annullando la decisione di secondo grado, hanno ritenuto che l'accertamento induttivo può basarsi sull'antieconomicità dell'attività svolta dal contribuente/professionista anche senza considerare gli studi di settore e che in tale caso la garanzia di cui all'art 12, c. 7, legge n. 212/2000 (contraddittorio preventivo) vale solo per gli accertamenti per i quali vi è stato l'accesso presso la sede o per quelli riguardanti la rettifica ai fini Iva.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A tal proposito è stato ribadito l'orientamento espresso dalle sezioni unite (sent. n. 24823/2015) secondo cui l'amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto a meno che non sia previsto espressamente per legge, per cui il dettato normativo dell'art. 12, c. 7, della legge n. 212/2000 si applica solo in caso di atti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate presso la sede del contribuente e vale solo per i tributi

In sostanza l'amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto a meno che non sia previsto espressamente per legge. ì

Giurisprudenza

Al fine di fornire ai nostri lettori un quadro esaustivo dell'orientamento giurisprudenziale sul tema in esame, si evidenzia che la maggior parte delle più recenti decisioni propende per la nullità dell'accertamento emesso prima del termine dilatorio di 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti avanzata dall'agenzia fiscale.

La cartella è nulla se l'ufficio finanziario in caso di "*rilevante incertezza*" sui dati esposti in dichiarazione non attiva il contraddittorio preventivo con il contribuente: l'invio della comunicazione bonaria ex art. 36-bis Dpr n. 60071973 è obbligatoria in tutti i casi "*sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*", come previsto dall'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 (Cass. n. 5394/2016).

La nullità dell'avviso di accertamento è la conseguenza di un vizio del procedimento la cui sanzione di invalidità rappresenta uno strumento efficace di garanzia e tutela del diritto di difesa e dell'effettività del contraddittorio (Cass. 23050/2015).

Di contrario avviso si segnalano le decisioni nn. 25759/14, 406/015 e 19668/14 (Cass. SS.UU.) in cui si afferma l'obbligo del contraddittorio, sancito per accertamenti fondati su ipotesi di abuso di diritto ma anche su fattispecie atipiche di abuso di diritto. Altri pronunciamenti, intervenuti in materia di Iva ossia su tributo armonizzato, hanno ritenuto operante la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale principio interno all'ordinamento comunitario (cfr. Cass. n. 16036/15; 6232/15; 961 e 992/15).

Successivamente la sentenza della Corte Costituzionale ha stabilito che, in caso di accertamento antielusivo è legittima la nullità derivante dalla mancata osservanza del termine dei sessanta giorni dalla

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

chiusura del verbale per l'emanazione dell'accertamento, dovendosi inquadrare tale invalidità come forma di garanzia del contraddittorio e non come una mera formalità (sent. n. 132/2015).

La giurisprudenza di merito ha affermato la nullità dell'accertamento emesso prima del termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica eseguite dall'ufficio finanziario, essendo la conseguenza di un vizio del procedimento atteso che le operazioni devono chiudersi con un verbale di contraddittorio e che il medesimo deve essere emesso dopo lo spirare de termine previsto dal citato art. 12, legge n. 212/2000 (CTP Rieti n. 65/2016). E' onere del ricorrente dimostrare la violazione della possibilità di produrre, ove interpellato, fondati elementi difensivi al fine dell'instaurazione del contraddittorio; l'obbligo del contraddittorio riguarda le sole verifiche fiscali da svolgersi con accesso presso la sede del contribuente e non esiste tale obbligo se non previsto per legge (CTP Rieti n. 138/2016).

22 settembre 2016

Davide Di Giacomo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D