

Parametri: ma si può provare sempre?

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 23 settembre 2009

come più volte ci è capitato di affermare, il dialogo Fisco-Contribuente nel procedimento dell'accertamento tributario consente di poter valutare con maggiore ponderatezza tutti gli elementi sui quali si fonda l'obbligazione tributaria anche nell'ottica della tendenza verso una maggiore partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo di accertamento tributario. Una recentissima sentenza della Cassazione permette al contribuente di fornire in qualsiasi momento le prove volte a mitigare l'accertamento presuntivo

Come più volte ci è capitato di affermare, il dialogo Fisco - Contribuente nel procedimento dell'accertamento tributario consente di poter valutare con maggiore ponderatezza tutti gli elementi sui quali si fonda l'obbligazione tributaria anche nell'ottica di quella nuova tendenza verso una maggiore partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo di accertamento tributario che vede il contraddittorio come strumento di personalizzazione del rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

In questo nostro intervento voglio verificare una recentissima sentenza della Cassazione - n. 12630 del 28 maggio 2009, dep. il 21 aprile 2009 -, che permette al contribuente di fornire in qualsiasi momento le prove volte a mitigare l'accertamento presuntivo.

Il contraddittorio

Il procedimento di accertamento con adesione **(1)** 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 professionisti **(2)**.

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 adottate 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.

E’ ovvio che sia l’ufficio che il contribuente devono tenere conto del costo dell’operazione: il contribuente valuterà il costo dell’adesione – certo, sicuro e rateizzabile – raffrontandolo con i costi del contenzioso (parcella del legale, iscrizione a ruolo provvisoria, ulteriore contenzioso di secondo grado ed eventuale Cassazione), ferma restando l’alea del giudizio.

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”.

La sentenza n. 12630/2009

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)".

Sulla base di queste considerazioni la Corte ha annullato l'avviso di accertamento dell'ufficio.

Riflessioni

La Cassazione, anche nella recente Relazione n. 94 del 9 luglio 2009 del Massimario, ha evidenziato che, pur se normativamente non previsto, la disciplina sui parametri non richiede espressamente la necessità del contraddittorio con il contribuente, e richiama la sentenza n. 2816 del 07/02/2008, secondo cui:

- anche se non sia espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo è necessario anche in materia tributaria 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.

La tematica, quindi, oggi sotto esame, non è nuova.

Tuttavia, la sentenza in commento così come la sentenza n. 2816/2008 ci sembrano troppo sbilanciate a favore del contribuente.

In sintesi: l'ufficio invita il contribuente al contraddittorio, il contribuente non si presenta, l'ufficio notifica l'avviso di accertamento sulla base del calcolo parametrico/studi di settore, il contribuente impugna l'atto e in quella sede fa valere, per esempio, che nell'anno in questione l'attività è stata chiusa a causa di malattia del contribuente.

In questi casi, il giudice consente di far valere sempre le cause giustificative, cause giustificative - si ripete - che non sono state prodotte in sede di contraddittorio.

In pratica, potrebbe trattarsi di una vera e propria tecnica difensiva, che viene sempre più avallata dalla giurisprudenza.

Si ricorderà che l'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 prevede che le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta. Infatti, l'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 è stato integrato, a opera dell'articolo 25, comma 1 della legge 18 febbraio 1999, n. 28^[3], che ha aggiunto al testo originario i commi terzo e quarto. Di converso, è stata aggiunta la lett. d-bis), all'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, consentendo l'utilizzo dell'accertamento induttivo quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, nn. 3) e 4), del D.P.R. n. 600/73 o dell'art. 51, secondo comma, nn.3) e 4), del D.P.R. n. 633/72.

Tali disposizioni valgono anche per le imprese minori e i professionisti. Pertanto, a far data dal 9 marzo 1999, giorno di entrata in vigore delle modifiche normative, la mancata ottemperanza all'invito formale rivolto dall'ufficio è divenuta sanzionabile anche quando l'attività di accertamento riguardi annualità di imposta anteriori all'entrata in vigore della nuova norma.

Le cause di inutilizzabilità previste non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado, in sede contenziosa, le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Tranne che per questa particolare e residuale ipotesi - causa a lui non imputabile, da dichiarare in sede di ricorso - a noi, non sembra che il contribuente possa addurre in qualsiasi momento le prove.

Il contraddittorio da tutti auspicato non può essere invocato - e a forza richiesto - solo quando conviene. Le regole del gioco devono valere per entrambi.

Si invoca la procedimentalizzazione del contraddittorio: è necessario però fissare delle regole, ripristinando magari quella vecchia regola prevista per i coefficienti presuntivi di reddito (artt. 11 e 12, del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, nella L. 27 aprile 1989, n. 154), ove era previsto che i motivi non comunicati dal contribuente all'ufficio nelle risposte alla richiesta di chiarimenti non potevano essere valorizzati in sede giudiziale.

Gianfranco Antico

23 Settembre 2009

NOTE

(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

(3) Norma che ha superato il vaglio costituzionale - ordinanza n. 181 del 23 maggio 2007, dep. il 7 giugno 2007 - .

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l