

Mancato contraddittorio: il contribuente paga il conto

di **Gianfranco Antico**

Publicato il 7 novembre 2011

il contribuente che resta inerte davanti al contraddittorio promosso dal Fisco rischia di pregiudicare le proprie possibilità di difesa anche nella fase processuale

Con ordinanza n. 20680 del 7 ottobre 2011 (ud. del 7 giugno 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che - in un accertamento presuntivo fondato sui parametri - nel caso in cui il contribuente non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, ne assume le conseguenze, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio col contribuente, nonostante il rituale invito.

Il processo

La CTR del Lazio, sez. distaccata di Latina, con sentenza n. 243/40/08, depositata il 16 giugno 2008, in riforma della decisione della CTP di Latina, ha accolto il ricorso proposto dal contribuente avverso l'avviso di accertamento, col quale erano stati determinati maggiori ricavi, per l'anno 1996, in base ai parametri stabiliti con il D.P.C.M. 29.1.1996, ritenendo che il mero richiamo a detti parametri era inidoneo a fondare l'atto impositivo, in cui non risultavano "indicati gli elementi essenziali che consentono oltre che al contribuente, anche, al giudice tributario di valutarne la correttezza".

L'Agenzia delle Entrate ricorre in Cassazione, affermando che, in presenza di contraddittorio regolarmente instaurato col contribuente, l'avviso di accertamento che reca l'espressa menzione dell'applicazione dei parametri presuntivi è da ritenere sufficientemente motivato, e l'utilizzazione

di tali strumenti costituisce una presunzione legale idonea a sostenere l'accertamento medesimo, in assenza di prova contraria incombente sul contribuente.

L'ordinanza

I motivi adottati dall'Amministrazione finanziaria sono stati ritenuti manifestamente fondati, con il semplice richiamo al principio affermato a SS.UU., con la sentenza n. 26635/2009: "la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore 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 sé 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".

Quindi, "nel caso in cui il contribuente non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, 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".

La Cassazione ha, inoltre, addossato sul contribuente le spese del giudizio (€ 1.200,00).

Brevi note

Il procedimento di accertamento con adesione 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 uno degli argomenti su cui si confrontano contribuenti, aziende e professionisti.

Se è vero che gli strumenti presuntivi 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, in materia di studi di settore, 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".

L'essenzialità del contraddittorio - nell'applicazione di parametri e studi di settore - è stata confermata anche dalla sentenza della Corte n. 14027/2011: l'esito del 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. Anche in questo caso viene richiamata la pronuncia a SS.UU.: la ratio decidendi della sentenza impugnata non è conforme alla giurisprudenza della 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).

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

- 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 processuale¹.

Nel caso specifico, quindi, la Cassazione bacchetta ancora una volta 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.

15 ottobre 2011

Gianfranco Antico

1 Con la sentenza n. 12630 del 38 maggio 2009 (ud. del 21 aprile 2009) la Corte Suprema di Cassazione ha affermato che: “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)”.

