

IL CONTRADDITTORIO NELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

seconda parte

[Per leggere la prima parte clicca qui](#)

di **Valeria Fusconi**

Il contraddittorio rappresenta il fulcro del procedimento di accertamento con adesione, introdotto con il D.lgs. 218/1997: infatti, è proprio in occasione nel dialogo che si instaura fra fisco e contribuente che viene posta in discussione la sostenibilità della pretesa fiscale, vengono analizzati gli eventuali elementi che possono condurre alla sua riduzione o modificazione, viene ponderata la convenienza¹ a definire il contesto, piuttosto che proseguirla in sede contenziosa, con possibilità per le parti non solo di soccombere, ma anche di essere condannati al pagamento delle spese di lite.

Tralasciando le fattispecie in cui la pretesa fiscale si fonda su elementi certi ed oggettivi, difficilmente modificabili in adesione, saranno privilegiate le controversie nelle quali è possibile un apprezzamento valutativo da parte dell'amministrazione finanziaria, come ad es. la (ri)determinazione del ricarico e altre fattispecie estimative, l'eventuale inerenza di costi o presunte indebite detrazioni di imposta. Infatti, la circolare n. 235/1997 ha evidenziato che assumono prioritaria rilevanza *"le posizioni interessate dall'applicazione di metodologie induttive di*

¹ Cfr. LUPI, *Il diritto tributario in mille quesiti*, Milano, 1995, pag. 323, il quale ritiene che *"anche l'amministrazione finanziaria deve compiere scelte discrezionali, come qualsiasi amministrazione pubblica che deve usare nel modo migliore le forze a disposizione.... La non discrezionalità nella determinazione del tributo non può essere estesa al resto dell'attività degli uffici, e si inserisce in attività che per loro natura comportano la continua effettuazione di scelte costi-benefici"*.

accertamento (...che...) possono trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente".

Sebbene dalla lettura degli artt. 2 e 3 del D.lgs. 218/1997 non emerga alcuna preclusione nei confronti dei rilievi di "diritto"², tuttavia, la netta distinzione tra autotutela e accertamento con adesione operata dalla circ. n. 65/2001 porterebbe, a prima vista, a ritenere non concordabili i rilievi concernenti questioni di legittimità della pretesa tributaria, in quanto si tratta di qualificazioni giuridiche che ci sono o non ci sono, senza possibilità di soluzioni mediate o compromessi di sorta³. Nulla vieta, però, che in determinati casi (impossibilità e/o difficoltà a valutare la misura dell'incongruenza fiscale in relazione al singolo rapporto contrattuale), la motivazione dell'atto di adesione, attraverso una adeguata giustificazione tecnico - giuridica, possa far leva sul riconoscimento di reciproche difficoltà processuali in ordine all'adempimento dell'onere della prova, o che il contraddittorio possa legittimamente instaurarsi sul grado di fondatezza e/o sostenibilità della pretesa tributaria, pur con tutte le difficoltà presenti nella determinazione del *quantum*. In tali circostanze, il funzionario delegato dovrà attentamente e responsabilmente valutare - sulla base degli elementi che emergeranno dal contraddittorio⁴ - se sia

2 La stessa relazione governativa al provvedimento aveva evidenziato che "...sono state, altresì, soppresse le disposizioni che prevedono cause ostative alla definizione: ne discende che, come per la conciliazione giudiziale, non esistono situazioni preclusive della possibilità di definizione".

3 Si confronti MESSINA, *Prime osservazioni sul nuovo concordato a regime in materia di imposte sui redditi ed IVA*, in *Bollettino Tributario*, n. 20/1997, pag.1523, il quale già allora aveva sostenuto che "nessuna persona di buon senso penserebbe mai di potere risolvere mediante concordato le questioni cosiddette di diritto che, per loro natura, non si prestano a compromessi". Tale tesi, a nostro parere, si deve ritenere valida in tutte le ipotesi in cui siamo in presenza di rilievi *certi*. In casi del genere, ovviamente, nessun tipo di "riduzione" o di "sconto" è accordabile al contribuente, se lo stesso non produce adeguata documentazione probatoria.

4 La circolare n. 65/2001 precisa 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".

conveniente o meno per il fisco accogliere la richiesta di definizione, rinunciando ad una parte dell'imposta accertata ed alla riduzione delle relative sanzioni, ma con l'immediato incasso del *quantum* concordato e senza ulteriore appesantimento dell'attività dell'ufficio⁵.

Un'altra fattispecie che merita di essere segnalata perché costituisce un'anomalia nel "sistema adesione", delineato dal D.lgs. 218/1997 riguarda gli accertamenti parziali automatizzati, emessi ai sensi dell'art. 41 bis del DPR 600/1973, fondati sull'incrocio dei dati e delle informazioni in possesso dell'anagrafe tributaria, che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o solo parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile. Nonostante la disciplina dell'accertamento con adesione non contempli eccezioni, le istruzioni apposte in calce a detti accertamenti non prevedono la possibilità di poter avanzare istanza di adesione che, tuttavia, è stata (ovviamente) riconosciuta dalla circ. n. 258/1998 nella quale l'amministrazione, dopo aver osservato come per tali accertamenti - generalmente fondati su dati certi risultanti dal sistema - sia difficilmente ipotizzabile la valutazione, in contraddittorio con il contribuente, degli elementi stessi, ha comunque riconosciuto che tale possibilità non può escludersi, in via di principio.

⁵ "Ne discende l'inevitabile presenza, nel concordato, di un forte temperamento di interessi - si tratta di interessi tutti endogeni alla ricerca dell'efficacia dell'azione accertatrice, in termini non solo di imposta accertata, ma anche di stabilità e di tempestività del risultato - da effettuarsi alla luce della fondatezza prospettica delle rispettive tesi contrapposte". LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, cit., pag.796.

La circolare n. 235/1997 formalizza il momento del contraddittorio, precisando che *“si rende necessario redigere per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione con la quale sarà dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte”*. La successiva circolare n. 65/2001 ha ribadito *“l'obbligo di documentare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, deve essere dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti”*, da rilasciare in copia al contribuente, previa sottoscrizione delle parti presenti. E' altresì necessario contenere la fase del contraddittorio *“entro limiti temporali ragionevoli, in relazione sia alla primaria esigenza di speditezza del procedimento che all'effettiva complessità della trattazione, non consentendo comunque reiterati rinvii di carattere meramente dilatorio, comportanti di fatto ingiustificato ritardo nell'azione amministrativa”*⁶.

Come avevamo osservato nella prima parte di questo studio sul contraddittorio, è singolare che il legislatore non abbia avvertito l'esigenza di disciplinare normativamente il momento fondamentale del contraddittorio nel procedimento dell'accertamento con adesione, pur riconoscendo a livello di prassi – circolare n. 235/1997 – che tale fase *“assume particolare rilevanza ai fini della completezza dell'intero iter procedimentale dell'accertamento con adesione”*. Avendo sempre reputato fondamentale il dialogo fisco contribuente nel procedimento dell'accertamento tributario, non possiamo che dolerci rilevando la significativa mancanza di una norma generale che codifichi l'obbligo del contraddittorio in sede di accertamento, da esperire in via anticipata, per dare all'amministrazione finanziaria una nuova e più moderna connotazione, in linea con gli attuali obiettivi di trasparenza, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

⁶ Circolare n. 65/2001.

D'altro canto, non si può ignorare un'oggettiva difficoltà nel disciplinare, anche attraverso ripetuti interventi di prassi, uno strumento così delicato qual è il contraddittorio che trova la sua funzione ed esaltazione proprio nel libero esercizio della discrezionalità amministrativa: le istruzioni ministeriali successive alla circolare n. 235/1997 dedicano largo spazio a tale tematica, insistendo sulla necessità di verbalizzare l'esito degli incontri con il contribuente, *"al quale va sempre rilasciata copia del relativo processo verbale"*, di riportare fedelmente la data dell'incontro e degli elementi principali che in esso sono emersi, di dare specifica elencazione della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente a sostegno delle proprie ragioni. Particolarmente insistente, poi, è il richiamo ad un ponderato utilizzo della discrezionalità che non può mai prevedere il riconoscimento *a priori* e in via generalizzata, di una percentuale di abbattimento quale incentivo all'adesione, come pure soglie di abbattimento forfetarie, aprioristicamente determinate con riferimento alle diverse tipologie di accertamento. In sede di contraddittorio, pertanto, *"se la valutazione di fatti e circostanze avanzati dal contribuente si pone quale momento di legalità e trasparenza dell'attività dell'amministrazione, ciò non va certamente confuso con la possibilità di mercanteggiare con il contribuente un ammontare d'imposta ritenuto conveniente per entrambi. La discrezionalità amministrativa non dovrebbe infatti degenerare fino all'arbitrio"*.

7 MANCA, *Parametri. Presunzioni, prova contraria e contraddittorio*, in " *il fisco*", n.20/2001.

Già nella relazione governativa al D.lgs. 218/1997 si faceva presente che, nell'ottica dell'armonizzazione tra accertamento con adesione e conciliazione, avendo assunto la conciliazione come parametro per l'ampliamento dell'accertamento con adesione, non erano stati previsti "paletti" cui uniformare l'adesione. Questa precisa scelta legislativa, confermata anche dalla circolare n. 235/1997, nasce, da una parte, dall'esigenza di lasciare un certo margine di azione, impulso e discrezionalità agli uffici periferici a conferma della volontà dell'Amministrazione finanziaria di puntare sulla professionalità dei propri funzionari e, dall'altra, dalla difficoltà di *ingabbiare* il concordato entro parametri ben precisi: infatti, occorre prendere atto del fatto che, così come è difficile che vi siano due avvisi di accertamento uguali, nei confronti per esempio di soggetti che operano nello stesso settore, allo stesso modo non è pensabile che vi possano essere due concordati uguali⁸.

In tale ottica, va salutato con favore il recente intervento normativo di cui l'art. 29, c. 2, del D.L. 78/2010, volto ad incidere positivamente sulle attività degli uffici e ad incrementare la deflazione del contenzioso, ottenibile mediante il ricorso agli istituti della transazione fiscale, dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale. Con tale norma, infatti, il legislatore ha limitato la responsabilità per danno erariale dei funzionari del fisco alle sole ipotesi di dolo, escludendo la colpa grave. Come spiega la relazione governativa di accompagnamento, tale previsione sarebbe giustificata dalla *"particolare complessità delle valutazioni cui sono chiamati i responsabili degli atti e provvedimenti in parola: tali valutazioni vengono effettuate dei mezzi di prova ammessi in materia tributaria che, com'è noto, soffrono di particolari limitazioni"*.

⁸ Non si può non concordare con il pensiero di chi ritiene che non vi sia *"nulla di scandaloso se, nei confronti di un diverso contribuente, un rilievo del tutto analogo fosse invece mantenuto dall'amministrazione, se la situazione complessiva fosse diversa ed il contribuente non volesse o non potesse offrire contropartite che - nel complesso - rendessero conveniente il concordato dell'ufficio"*, LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, cit., pag.796.

Abbiamo già avuto modo di ricordare che la circolare n. 235/1997 esclude che possano formare oggetto di adesione quelle fattispecie in cui l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi, in quanto analiticamente determinati e provati. Tuttavia, come vedremo nel successivo approfondimento dedicato al contraddittorio con gli studi di settore, anche un abbattimento forfetario può essere giustificato, in mancanza di possibili soluzioni alternative che vanno valutate caso per caso, nell'ipotesi di accertamenti caratterizzati da metodologie induttive (ad esempio: parametri e studi di settore, accertamenti emessi ai sensi dell'art. 39, cc. 1 e 2 e dell'art. 41 del DPR 600/1973 o dell'art. 55 del DPR 633/1972): in questi casi, non essendo possibile ovviamente quantificare una percentuale assoluta di abbattimento, sarà compito del funzionario istruttore procedere, di volta in volta, alla rideterminazione induttiva dei ricavi o dei compensi o del reddito, tenuto conto degli elementi in possesso dell'ufficio e delle argomentazioni addotte dalla parte, evitando formule di rito e motivazioni stereotipate.

Se, dunque, il contraddittorio rappresenta il punto nevralgico intorno al quale si articola tutto il procedimento di adesione, va da sé che al funzionario delegato viene assegnato un ruolo fondamentale nella conduzione a buon fine della delicata procedura ed i compiti che gli vengono demandati non sono di poco conto:

- avere una buona conoscenza dell'attività di verifica e di accertamento, possibilmente nelle diverse imposte, in modo da essere in condizioni di individuare e valutare gli inevitabili collegamenti fra i diversi tributi;
- possedere un'adeguata professionalità ed una specifica preparazione, in modo da esercitare consapevolmente e responsabilmente la propria discrezionalità;

- possedere le necessarie cognizioni per valutare la reale sostenibilità della pretesa fiscale, anche in vista di un eventuale procedimento contenzioso i cui esiti - soprattutto nel primo grado di giudizio - sono spesso talmente incerti e contrastanti da rendere estremamente difficile qualunque previsione;
- avere la capacità di effettuare una scelta basata su un'analisi costi-benefici dell'intera operazione, dovendosi quantificare anche il costo "virtuale" derivante dal proseguimento della vertenza sull'attività dell'ufficio in rapporto al "sacrificio" della minore redditività dell'accertamento.

Confidando che possa tornare utile, si riporta un *fac simile* di processo verbale di contraddittorio nel quale si evidenziano sia le eccezioni del contribuente (con elencazione dei documenti prodotti ed acquisiti al procedimento) che la risposta dell'ufficio.

Processo verbale di contraddittorio

L'anno _____, il giorno _____ del mese di _____, in riscontro all'invito a comparire formulato da questo Ufficio, ai sensi dell'art. _____ D. Lgs. 218/1997, con riferimento alla rilevata non congruità del contribuente agli studi di settore per l'anno d'imposta _____ sono presenti :

- _____ per l'Agenzia delle Entrate di _____;
- _____ esercente attività di _____, in atti rappresentato da _____, giusta delega acquisita agli atti del presente procedimento

Si premette che il presente contraddittorio è stato fissato alla data odierna con invito ritualmente notificato, al fine di consentire al contribuente - come dettagliatamente evidenziato nell'invito notificato - di poter documentare l'esistenza di eventuali fatti e circostanze che possano giustificare il rilevato scostamento fra i ricavi dichiarati nell'anno _____ e quelli determinati mediante l'applicazione degli studi di settore.

Il contribuente/delegato presenta una proposta motivata, che si allega agli atti oppure fa presente _____ che

In relazione a quanto precede, il delegato chiede l'archiviazione della segnalazione per totale giustificazione dello scostamento o, in via del tutto subordinata, la formulazione di una proposta concordataria che tenga conto degli elementi emersi in occasione del contraddittorio e ridetermini le risultanze dello studio di settore.

Il funzionario responsabile del procedimento, preso atto di ciò, al fine di valutare le argomentazioni esposte e d'intesa con la parte, aggiorna il contraddittorio al giorno _____ alle ore _____, oppure

fa _____ presente _____ che

Elenco documentazione presentata in sede di contraddittorio



Del che si redige il presente verbale in due originali, sottoscritti da entrambe le parti, di cui uno conservato agli atti d'ufficio e l'altro consegnato in copia al contribuente.

per l'Ufficio

per il contribuente

20 settembre 2010
Valeria Fusconi

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente