

Tributario

Contraddittorio endoprocedimentale

Le difese del contribuente aggravano l'onere motivazionale

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nell'ordinanza n. 21786 del 2018 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ribadisce che, in sede di contraddittorio, il contribuente ha la facoltà di contestare le risultanze degli strumenti standardizzati provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - a integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento.

| Orientamenti giurisprudenziali | |
|--------------------------------|--|
| Conformi | Cass. Civ., sez. unite civ., 18 dicembre 2009, n. 26635; Cass. Civ., sez. trib., 15 maggio 2013, n. 11633; Cass. Civ., sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17646; Cass. Civ., sez. trib., 20 settembre 2017, n. 21754. |
| Difformi | Non si rinvencono precedenti |

L'Amministrazione finanziaria rettifica induttivamente i ricavi dichiarati dal titolare di un'impresa artigianale sulla base di una incongruenza rilevata rispetto ai ricavi deducibili dai c.d. **parametri** ex art. 3, commi 181 ss., l. 28 dicembre 1995, n. 549. Nel caso di specie, ha esito negativo il **contraddittorio** attuato in sede di accertamento con adesione.

Riformando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale conferma la legittimità e la fondatezza dell'avviso di accertamento impugnato dal contribuente. Nell'ordinanza n. 21786 del 2018 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione **rigetta** il ricorso del contribuente con condanna al pagamento delle spese di giudizio e dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato ex art. 13,

comma 1 quater, d.p.r. 30 maggio 2002.

Per motivare il rigetto dei motivi di ricorso formulati dal contribuente il Collegio richiama i consolidati principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite della **Corte di Cassazione nella sentenza n. 26635 del 2009**.

Secondo tale orientamento, 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.

In tale sede, il contribuente 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.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'imputabilità 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, e il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito.

La Suprema Corte sottolinea inoltre che il contribuente ha la **facoltà** di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò **costringendo** l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - a integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento (cfr. **Cass. Civ., sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17646; Cass. Civ., sez. trib., 20 settembre 2017, n. 21754**).

In applicazione di tali principi di diritto, il Collegio rileva che, nel caso di specie, il giudice del gravame ha **ampiamente e congruamente motivato** in merito alla risposta dell'ufficio alle osservazioni del contribuente.

Il contribuente ha giustificato lo scostamento dalle risultanze degli strumenti standardizzati sulla base delle seguenti

circostanze:

| |
|---|
| - natura di apprendisti dei dipendenti; |
| - corsi di formazione; |
| - assenze per malattia e maternità; |
| - assenza del titolare per impegni familiari; |
| - presenza di un cliente maggioritario (85%); |
| - recente avvio dell'attività con conseguente incidenza dell'acquisizione dei beni strumentali. |

Nella sentenza impugnata si legge che già in sede di contraddittorio l'ufficio procedente ha opposto le seguenti **osservazioni**:

| |
|---|
| - le incidenze negative relative al personale non sono supportate da valida documentazione ; |
| - la metodologia accertativa ha tenuto conto della tipologia del personale, dell'addestramento e delle assenze per malattia, il cui costo è stato debitamente considerato nel determinare il costo complessivo netto del personale ; |
| - i prezzi di acquisto dei beni strumentali sono stati presi in considerazione e in ogni caso rientrano nella libera trattativa delle parti; |
| - la presenza di un cliente maggioritario non giustifica in ogni caso il fatto che il marginale operativo lordo dichiarato (23,04%) sia inferiore a quello minimo previsto dal settore (23,47%); |
| - le assenze del titolare per ragioni familiari giustificano una riduzione di impegno, ma non la prolungata mancanza di gestione, giacché è ragionevole supporre che il legame di fiducia esistente con il personale - in parte costituito da parenti del contribuente - consente una regolare gestione dell'attività d'impresa; |
| - lo scostamento rispetto alle risultanze degli strumenti standardizzati non ha carattere episodico, ma si è protratto per più periodi di imposta. |

Riferimenti normativi

Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 7 settembre 2018, n. 21786