

Tributario

Accertamento con adesione

Le dichiarazioni del contribuente hanno valore confessorio?

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

Nella sentenza n. 28543 del 2017 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha esaminato la questione relativa al valore probatorio delle dichiarazioni rese dal contribuente nel corso del procedimento di adesione, verificando in particolare se esse siano valutabili come sostanziale confessione.

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI	
Conformi	Cass. Civ., sez. VI civ. - T, 24 luglio 2012 (ord.), n. 13134; Cass. Civ., sez. VI civ. - T, 21 novembre 2013 (ord.), n. 26157; Cass. Civ., sez. trib., 19 settembre 2014, n. 19750; Cass. Civ., sez. trib., 28 novembre 2014, n. 25317.
Difformi	Non si rinvencono orientamenti difformi

L'amministrazione finanziaria rettifica i ricavi dichiarati da un contribuente per il periodo di imposta 2004 mediante applicazione degli **studi di settore**. Nel corso del **procedimento di adesione**, il contribuente manifesta la propria **disponibilità** ad adeguare i ricavi dichiarati in misura minore rispetto a quella indicata nell'atto impositivo. In sede giurisdizionale, la Commissione Tributaria Regionale, in parziale riforma della sentenza di primo grado, reputa solo parzialmente fondate le doglianze del contribuente.

Nella sentenza n. 28543 del 2017 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione **rigetta** il ricorso del contribuente con condanna alle spese di giudizio.

Due sono i profili di interesse della pronuncia in commento. Secondo il ricorrente il Giudice del gravame avrebbe valutato come sostanziale **confessione** la disponibilità di adesione manifestata in sede procedimentale. Il Collegio **esclude** che nella sentenza impugnata sia ravvisabile una valutazione in termini di dichiarazione confessoria, al contrario emergendo che è stato assunto a parametro di riferimento

il livello minimo dei ricavi per la **categoria merceologica** di riferimento. Secondo la Suprema Corte la Commissione Tributaria Regionale ha adottato "un criterio di prudente ragionevolezza logicamente ancorato alla omessa allegazione di elementi [...] volti a contrastare le risultanze di tale criterio".

L'altro aspetto in relazione al quale l'arresto è particolarmente interessante concerne il fondamento posto dal Giudice di legittimità a fondamento della declaratoria di infondatezza di alcuni motivi di ricorso. Il Collegio infatti esclude che la sentenza impugnata sia viziata da violazione di legge o da contraddittoria motivazione nella parte in cui ha ritenuto inadeguato l'importo dei maggiori ricavi accertati e lo ha **sostituito** con altro valore da essa ritenuto congruo.

A sostegno di tali asserzioni la Quinta Sezione richiama l'orientamento giurisprudenziale secondo cui il processo tributario va declinato non già come impugnazione di annullamento, bensì come **impugnazione - merito**, in quanto non circoscritta alla eliminazione dell'atto impugnato, ma diretta ad una pronuncia di merito **sostitutiva** dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, così come della dichiarazione resa dal contribuente: secondo tale indirizzo, da ciò segue che il giudice tributario, qualora ravvisi la parziale infondatezza della pretesa fiscale per motivi non formali ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma è tenuto a **quantificare la corretta pretesa** tributaria, sia pure entro i confini tracciati dai petiti delle parti (Cass., sez. VI civ. - T, 24 luglio 2012 (ord.), n. 13134; Id., 21 novembre 2013 (ord.), n. 26157; Cass., sez. trib., 19 settembre 2014, n. 19750; Id., 28 novembre 2014, n. 25317).

Gli approdi esegetici della Corte di Cassazione non sono pienamente condivisibili.

Il processo tributario, dal punto di vista dell'azione, è strutturato come un **giudizio d'impugnazione** per vizi formali o sostanziali, mentre, dal punto di vista della decisione, è rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento (E. Allorio, Diritto processuale tributario, IV ed., Utet, Torino, 1962, passim ma, in particolare, 106 ss. e 576 ss.). Come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, "da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla **regolarità formale degli atti o del procedimento** o, in più generale, inerenti all'osservanza di norme di azione e, dall'altro, il **riesame del merito del rapporto** [...] avviene **in funzione dell'atto impugnato**, in quanto il giudice deve direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici della pretesa dell'amministrazione assunti a fondamento del provvedimento medesimo" (cfr. Cass., sez. I civ., 6 luglio 1999, n. 6954; Cass., sez. trib., 18 giugno 2003, n. 9754): la tutela giurisdizionale "non può che consistere nella **invalidazione del provvedimento**", non potendo il giudice tributario sostituirsi all'Amministrazione finanziaria nella ricerca dei presupposti del rapporto (Cass., sez. unite civ., 2 aprile 1986, n. 2246). Tali caratteristiche circoscrivono il giudizio alla pretesa effettivamente avanzata con l'**atto impugnato** alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ma entro i

limiti delle contestazioni mosse dal contribuente nel **ricorso** introduttivo: la **materia del contendere** è delimitata, da un lato, dalla pretesa tributaria - nel duplice senso che il fondamento e l'entità di questa non possono avere latitudine diversa da quanto cristallizzato nell'atto impositivo - e, dall'altro, dai motivi specifici dedotti nel ricorso introduttivo dal contribuente (cfr. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98). Motivazione dell'atto impugnato e motivi del ricorso concorrono nel limitare simmetricamente i poteri decisorii del giudice tributario, al quale è preclusa qualsiasi funzione supplente e sostitutiva rispetto alle scelte fissate negli atti di accesso al processo. Secondo l'insegnamento di Allorio, "il limite principale della funzione decisoria nel processo tributario è dato [...] dalla lite considerata nel complesso": il giudice "decide sin dove c'è la lite; oltre quel segno, la sua potestà s'arresta e il suo giudizio non può inoltrarsi" (E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 308 e s.). Entro detti confini la cognizione del giudice investe la legittimità dell'atto in vista del suo annullamento ed è esercitata secondo una complessa intelaiatura di poteri e obblighi processuali delle parti e del giudice stesso.

Riferimenti normativi

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 29 novembre 2017, n. 28543