

Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco

di Ramona Marchetto

Funzionario Agenzia delle Entrate

DR Piemonte – Ufficio Antifrode

1. Il diritto tributario soffre di cambiamenti continui, a volte macroscopici, a volte quasi impercettibili. Se confrontiamo le dinamiche attuali Contribuente/Fisco con quelle passate, ciò che emerge è non solo un mutamento nel rapporto, ma forse l'evidenza di un vero e proprio rapporto. Lo stato dell'arte odierno è il derivato di scelte legislative che hanno inciso profondamente nel sistema tributario tanto da sconvolgere anche il ruolo dei soggetti.

Basti pensare che dall'unità di Italia alla seconda guerra mondiale può dirsi che l'obbligo del cittadino si concentrasse in un unico adempimento: pagare i tributi. Incombevano sull'Amministrazione, infatti, tutti gli oneri relativi al rapporto, con la sola eccezione della presentazione della dichiarazione dei redditi, che tuttavia esistente dal 1864, veniva fatta una volta nella vita e confermata con il silenzio. Epocale fu il cambiamento di rotta imposto negli anni cinquanta dalla riforma Vanoni¹, che introdusse l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi anche per i casi di condizioni economiche invariate. Tale adempimento, almeno per le attività produttive, presupponeva la tenuta di una chiara e precisa documentazione². Dalla seconda metà degli anni settanta in poi il moltiplicarsi dei tributi e della platea dei contribuenti spinse lo Stato ad adottare un sistema di autotassazione in base al quale i contribuenti

¹ E. VANONI nel discorso alle Camere del 21 ottobre 1948 auspicava che il sistema tributario si fondasse su un rapporto tra collaborazione e contribuente; si veda E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 11 ss.; A. FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, cit., 366, riconosce nell'obbligo generalizzato di dichiarazione «la prima e essenziale forma di partecipazione del contribuente all'accertamento tributario»; ID., *L'accertamento*, cit., 541.

² A tali introduzioni che aumentavano non poco il costo dell'obbedienza fiscale fecero da contraltare la riduzione delle aliquote delle imposte nonché l'obbligo di motivare in modo rigoroso l'accertamento, si veda G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 24 ss.

iniziarono ad essere autonomi nel liquidare le imposte. La *collaborazione* dei contribuenti diventò una strada efficace per perseguire un consistente abbattimento dei costi connessi al prelievo tributario³. D'altro canto il loro maggior sforzo - ai medesimi si chiedeva sempre di più in termini di adempimenti, precisione e conoscenza delle leggi - veniva in parte ricompensato dalla nascita di alcuni istituti volti a valorizzarne la tutela e il dialogo con l'Amministrazione.

Il sistema raffinato che oggi noi conosciamo, nel quale *contraddittorio*, *partecipazione* e *collaborazione* sono fattori irrinunciabili e tra loro strettamente connessi, è lo sviluppo di queste primitive tendenze⁴.

2. Parlare di *contraddittorio* significa occuparsi della dialettica tra le parti, delle occasioni di dialogo, di tutti quei momenti che sono funzionali all'emissione del provvedimento, inteso come atto conclusivo del procedimento.

Procedimento che è retto nel nostro ordinamento da importanti principi, primo fra tutti quello della buona fede e della correttezza nel rapporto tra le parti.

Il principio di buona fede si desume dalla disciplina civilistica, in particolare dall'art. 1175 del codice civile, che impone alle parti di un rapporto giuridico di comportarsi seguendo la buona fede nell'adempimento delle obbligazioni.

Per il diritto amministrativo, il principio non compare espressamente all'interno della L. 241/1990, ancorché possa dirsi che la stessa, ponendo dei principi generali sul procedimento, abbia contribuito a creare disposizioni su cui fondare il principio. In realtà, almeno per le attività della Pubblica Amministrazione, è possibile far derivare il principio dalla stessa Carta costituzionale che all'art. 97, prescrivendo il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, introdurrebbe un generale obbligo di comportarsi secondo correttezza e buona fede.

³ Come è stato efficacemente osservato «l'esigenza di una regolamentazione giuridica dell'attuazione della norma tributaria si è inserita in un più ampio programma di politica economica, diretto a fondare la realizzazione del prelievo tributario sulla collaborazione del contribuente, in modo da comprimere i costi pubblici connessi ad una attuazione amministrativa dei tributi e da ottenere un effetto di anticipazione finanziaria del gettito, rispetto a quello ottenibile a seguito del perfezionamento delle diverse procedure amministrative di imposizione». Così G. TINELLI, *op. cit.*, 238-239.

⁴ Di questa sintesi qui brevemente riportata sono debitrice a G. MARONGIU, *op. cit.*, *passim*.

Anche nel diritto tributario si è riconosciuta la validità del precetto e del relativo affidamento del contribuente, percorrendo strade diverse: qualificando l'art. 1175 c.c. come principio generale dell'ordinamento; facendo discendere dalla natura procedimentale dell'attività della pubblica Amministrazione il dovere di conformarsi all'art. 97 Cost.; invocando il rispetto dell'art. 53 Cost.

L'applicabilità del principio di buona fede in materia tributaria è indiscussa anche in giurisprudenza, laddove nelle pronunce conseguenti all'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente - nel quale il principio trova espressa consacrazione all'art. 10 - se ne riconosce la sua previgenza: «non può esservi dubbio che anche i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, [...] - anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell'Amministrazione, di “capacità contributiva” e di eguaglianza (*sub specie* del rispetto del canone della ragionevolezza), garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1 e 3 comma 1 Cost. - debbono essere annoverati tra quelli “immanenti” nel diritto e nell'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1 agosto 2000: cfr. art. 21 della legge n. 212 del 2000)»⁵.

Quanto alla struttura il principio di buona fede è scomponibile in due dimensioni: soggettiva e oggettiva. La prima viene comunemente intesa come uno stato psicologico in forza del quale il privato è convinto di comportarsi secondo diritto o di non stare ledendo altrui diritti. Si tratta, come riconosciuto da dottrina, di una situazione di ignoranza o errore che viene tutelata dall'ordinamento giuridico. Tale stato si concretizza in quella che viene definita “credenza” sulla legalità di un certo comportamento, la quale viene a ricevere, in virtù dell'assunto rilievo giuridico, una forma di tutela da parte del legislatore. Di conseguenza è possibile affermare che esiste una correlazione tra buona fede intesa in senso soggettivo e affidamento.

⁵ Così Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576.

Diverso è il concetto di buona fede oggettiva, spesso ricondotta al termine di correttezza, che si sostanzia nel rispetto di regole di condotta generali e di applicazione automatica, «una regola di cooperazione e di rispetto del reciproco affidamento»⁶.

Ed è questo secondo profilo, della correttezza intesa, poi, anche come collaborazione o cooperazione, che è strettamente legato al tema di cui oggi ci occupiamo.

3. Occorre da subito intendersi su quali possano essere le forme partecipative all'interno del procedimento tributario.

In diritto amministrativo, già prima dell'avvento L. 241/1990, è stato osservato come la partecipazione potesse avere una funzione collaborativa oppure difensiva (di tutela del proprio interesse coinvolto). Nella prima accezione il privato darebbe alla P.A., nell'oggettivo interesse pubblico, gli elementi per un'esaustiva valutazione del caso e concluderebbe di norma con un atto di "osservazioni", mentre nella seconda variante si esprimerebbe con un atto chiamato "opposizione" (o partecipazione in senso stretto). La stessa dicotomia è stata sottolineata attraverso i connotati *oggettivo* o *soggettivo*: l'intervento in senso oggettivo sarebbe offerta di collaborazione, in senso soggettivo pretesa di tutela del privato.

⁶ M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 12 e 315 ss.; F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, 30-31, analizzando le attese del cittadino nei confronti del legislatore espone considerazioni sul concetto di buona fede oggettiva quale clausola generale. L'autore precisa che nei comportamenti si possono individuare due concretizzazioni del principio di buona fede: «a) la buona fede come obbligo di non contraddizione fra l'atto e il precedente comportamento, secondo una rigida applicazione del broccardo non venire *contra factum proprium*; b) la buona fede come obbligo di correttezza, consistente nella necessaria ponderazione di due interessi fra di loro, l'interesse alla soddisfazione dell'affidamento creato dal comportamento precedente e l'interesse che suggerirebbe l'emanazione di un nuovo atto». Pertanto solo nel primo caso sarebbe possibile individuare in modo automatico attraverso il principio di buona fede l'affidamento e la tutela della situazione soggettiva, mentre nel secondo caso, dopo l'individuazione dell'affidamento, bisognerebbe verificare la ponderazione del legislatore degli interessi in gioco, e quindi se il sacrificio dell'affidamento sarebbe compatibile o meglio giustificabile da interessi diversi sopraggiunti. Già F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975, 819, sottolineava la stretta correlazione tra buona fede in senso oggettivo e affidamento, facendoli derivare dal principio di imparzialità: «L'imparzialità si risolve, quindi, in un dovere di buona fede oggettiva in base al quale, una volta che un comportamento del soggetto sia stato assunto, lo obbliga a conformare l'ulteriore suo comportamento a ciò che esso ha voluto essere secondo verità e fedeltà. A questo aspetto si dà, oggi, il titolo di tutela dell'affidamento il quale affidamento viene a costituire un capitolo nuovo e promettente di ricchi sviluppi nel diritto amministrativo».

In realtà, non vi è ragione per escludere la coesistenza di entrambi i profili, poiché ben possono verificarsi sia situazioni nelle quali il privato intervenendo per fini istruttori e accrescendo la conoscenza dell'Amministrazione, anticipa di fatto al contempo la propria tutela, sia situazioni che nascono con l'intento difensivo del privato e che si traducono, poi, in un arricchimento dell'istruttoria per merito degli elementi introdotti.

Quel che risulta evidente è che la partecipazione del privato è importantissima per colmare quello stato di asimmetria informativa in cui versano le parti. Grazie alla partecipazione al procedimento, il privato condivide con l'Amministrazione una serie di dati che sono utilissimi per le decisioni dell'Amministrazione. Allo stesso modo, quest'ultima ha la possibilità di anticipare i risultati a cui è pervenuta ai fini di eventuali revisioni o migliori adattamenti alla realtà puntuale. In questo senso può dirsi che il privato partecipa all'istruttoria.

Al pari del diritto amministrativo, anche la nostra materia conosce due componenti o accezioni della partecipazione: quella che consente al contribuente di «rappresentare all'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento, attraverso un contraddittorio con finalità “difensive”, elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un'obiettiva determinazione della materia imponibile (intesa in senso lato)» e quella definita *servente*, che si ravvisa in tutte quelle situazioni nelle quali il contribuente è chiamato dall'Amministrazione finanziaria a fornire documenti, dati e notizie «per consentire all'ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo e, eventualmente, all'accertamento»⁷. La prima sembrerebbe riferirsi ad ipotesi di intervento spontaneo o, comunque, non necessario nei termini che meglio si spiegherà, e suole denominarsi partecipazione/contraddittorio mentre la seconda, a natura necessaria, si riporta al concetto della partecipazione/collaborazione.

⁷ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13, ove si afferma che la tutela del contribuente sarebbe assicurata dal legislatore attraverso il contraddittorio e la tutela dell'Amministrazione finanziaria attraverso la collaborazione.

In realtà, le due visioni, potrebbero risultare tra loro meno distanti di quanto percepibile a prima vista⁸. E' stato difatti osservato che anche la collaborazione può risolversi a favore del contribuente perché, allo stesso modo del contraddittorio, porta all'attenzione dell'Amministrazione elementi e dati che aiutano il perseguimento dell'obiettivo finale: arrivare ad una quanto più precisa ricostruzione del reddito. E' la prospettiva delle norme che cambia: di consueto nella partecipazione/contraddittorio le disposizioni sono dirette a consentire l'intervento del contribuente, ponendo in capo all'Amministrazione dei veri e propri obblighi all'invito. Si faccia il caso dell'accertamento emesso sulla scorta degli studi di settore ove l'Amministrazione - oggi per legge, in passato per giurisprudenza e prassi consolidate - è tenuta a chiamare al contraddittorio il contribuente prima dell'emissione dell'avviso, pena l'illegittimità dell'accertamento. Da parte sua il contribuente non ha un obbligo a comparire: non vi sono, infatti, dirette sanzioni in senso proprio, per il mancato intervento. Nella partecipazione a titolo di «collaborazione», invece, le norme attribuiscono agli Uffici il potere di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente nell'esercizio dell'attività di controllo e sono corredate dal corrispondente obbligo del contribuente a fornirli. Si pensi agli inviti al contribuente a fornire dati e notizie ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

4. In realtà, si potrebbe osservare che gli istituti della partecipazione/collaborazione e del contraddittorio, intesi come occasioni di *dar voce* al contribuente tendono, a ben vedere, ad un fine comune ancorché realizzato con modi e tempi diversi.

⁸ Si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2002, 211 ss., il quale afferma che «l'atto di partecipazione in alcune ipotesi si raccorda ad un esercizio della funzione nel quale emergono profili di attuazione concordata della pretesa e di disponibilità dell'obbligazione in una ottica non oppositiva ma collaborativa, con esaltazione dei principi di economicità, correttezza, e trasparenza dell'attività amministrativa; in altre, l'atto è, evidentemente, inteso, a garantire al partecipante anche uno strumento di tutela in via non contenziosa ma per l'appunto in via amministrativa e presuntiva, ossia in un momento anteriore all'eventuale emanazione di un atto impugnabile»; M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2011, *passim*.

Basti pensare alle diverse opportunità di dialogo, che nascono dallo stesso esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione. Essi, spesso classificati dalla dottrina in base al grado di intrusività che comportano⁹, possono distinguersi in:

- poteri di intervento diretto presso i luoghi riferibili al soggetto (domicilio, sede della propria attività imprenditoriale o di lavoro autonomo ovvero in altri luoghi allo stesso riferibili) comprendenti anche la perquisizione personale e l'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, mobili, casseforti;

- poteri di convocazione presso l'ufficio del soggetto allo scopo di richiedere informazioni o documenti (inviti a comparire) e di inoltro di questionari;

- poteri di inoltrare inviti a comparire ad enti od organismi qualificati o a soggetti diversi, richieste di informazioni o di documenti, o di avvalersi della collaborazione di altre amministrazioni pubbliche e dei risultati delle indagini condotte dalla polizia giudiziaria.

L'ordine adottato riflette la percezione dell'invasività così come comunemente intesa: i primi, caratterizzati dalla presenza fisica degli operatori presso i *luoghi* del contribuente¹⁰ e assistiti dalla potenziale natura coercitiva implicante una diretta limitazione della libertà domiciliare, intesa in senso lato, del soggetto, vengono avvertiti come l'apice di intrusione nella sfera privata. Accanto alle possibili turbative che il contribuente si trova a dover affrontare, vi sono tuttavia innegabili opportunità:

- la presenza degli operatori permette al contribuente di interagire in maniera costante nel controllo;

- la possibilità per il contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori (art. 12, c. 7, Statuto dei diritti del contribuente).

⁹ In questi termini A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 185 ss. Sulla stessa linea la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, 29 dicembre 2008, n. 1/2008.

¹⁰ Ci sia consentito l'utilizzo della *sineddoche* per riferirsi a tutti i luoghi ove il contribuente esercita la propria attività o professione o vi dimora o vi stabilisce il domicilio o altro ancora. Va anche rilevato che, per "*locali destinati*" all'esercizio di una delle indicate attività debbono intendersi non formalisticamente quelli che il contribuente abbia indicato nelle apposite dichiarazioni [come, ad esempio, in sede di dichiarazione di inizio attività, ai sensi dell'art. 35, comma 2, lett. d), D.P.R. 26 ottobre 1972, n.° 633], bensì ogni luogo ove tali attività vengono svolte in modo effettivo, indipendentemente da qualsivoglia diversa indicazione. Quanto all'ampiezza della nozione, è stato inoltre ritenuto "*locale professionale*" anche l'autovettura dell'impresa guidata dal dipendente.

Questa “possibilità” viene riconosciuta dalla giurisprudenza come forma di contraddittorio “il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”¹¹.

Ciò significa che le forme di contraddittorio possono essere tante, che non è bisogna ancorarsi all’etichetta formale ma occorre guardare al lato sostanziale e vedere se, nella pratica e al di là delle singole norme che lo istituzionalizzano a pena di nullità dell’atto impositivo emesso, quel momento nel quale le parti portano alla reciproca attenzione informazioni, dati, elementi utili alla ricostruzione della pretesa erariale vi sia stato seppure sotto altre forme.

5. Appare chiaro che la dialettica tra Contribuente e Fisco sia un valore riconosciuto, ricercato e incoraggiato dalle parti. Tuttavia, il compito di determinare quando quel valore diventa imprescindibile, perché lede il principio di buona fede, è lasciato al nostro ordinamento che ha previsto puntuali e specifiche norme al riguardo. Ciò vale:

- tanto nella forma di partecipazione più vicina al contraddittorio ove le norme specifiche stabiliscono, a pena di nullità dell’atto impositivo, la necessità del contraddittorio preventivo: si pensi all’accertamento basato sugli studi di settore, all’accertamento basato sulle indagini finanziarie, all’accertamento delle fattispecie elusive;

- quanto nella forma di partecipazione più vicina alla collaborazione del contribuente, nella quale lo stesso è chiamato a rispondere alle richieste dell’Amministrazione: si pensi all’impossibilità - ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa - di utilizzare a favore del contribuente documenti, dati e notizie non adottati durante l’istruttoria, altrimenti detta “preclusione probatoria” (art. 32, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600; art. 52, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633); alla legittimazione dell’amministrazione finanziaria all’emissione di accertamenti con il metodo induttivo (art. 39, comma 2, del d.p.r. 29 settembre 1973,

¹¹ Cass., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184.

n. 600); all'irrogazione di sanzioni amministrative e penali (art. 11, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471; art. 11, d. l. 6 dicembre 2011, n. 201).

6. Tra queste ultime, occorre spendere alcune riflessioni sulla legittimazione dell'amministrazione finanziaria all'emissione di accertamenti con il metodo induttivo, che, pur essendo inquadrata nelle ipotesi di partecipazione/collaborazione, evidenzia quanto la mancanza del contraddittorio con il contribuente possa arrecare pregiudizio nell'adozione del provvedimento finale.

L'evenienza si verifica con riguardo alla determinazione del reddito di impresa *ex art. 39 del D.P.R. 600/1973* e dell'imponibile iva *ex art. 55 del D.P.R. 633/1972*, mentre sembrerebbe esclusa per i redditi delle persone fisiche, a causa della modifica legislativa ad opera del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, art. 22, che ha innovato in modo profondo l'accertamento sintetico *ex art. 38 del D.P.R. 600/1973*, eliminando il riferimento all'inottemperanza agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)¹². Va anche detto che la modifica rimane pur sempre mitigata dal disposto dell'art. 38, comma 4, che prevede per l'ufficio *sempre* la possibilità di determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese sostenute nel corso del periodo di imposta. La dottrina aveva, infatti, acutamente osservato come il disposto dell'ultimo comma dell'art. 38 ora abrogato fosse di non pronta comprensione «rispetto alla fisiologica alternatività tra il metodo analitico e quello presuntivo sulla spesa»¹³. La formulazione dell'art. 38 conferma, infatti, un'equipollenza tra metodo analitico e metodo sintetico a causa proprio del possibile ricorso agli indici di spesa. Per questo motivo la finalità di una previsione che colleghi la commissione di condotte non collaborative all'esposizione al metodo induttivo si rivela essere o pleonastica o caratterizzata da intento "allusivo"¹⁴. La seconda lettura conferma la tesi di chi vede nell'esposizione al metodo induttivo una

¹² Il comma soppresso è il seguente: «Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)».

¹³ M. TRIVELLIN, *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 736.

¹⁴ M. TRIVELLIN, *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio*, *cit.*, 744, ove afferma che «la previsione suona come una sorta di "monito sanzionatorio", allo scopo di indurre il contribuente nei confronti del quale sia in corso un controllo analitico ai fini irpef ad agire in ottica cooperativa per evitare che il metodo muti in una ricostruzione che si avvale di logiche essenzialmente induttive».

punizione per il contribuente, alla quale ci sia consentito dissentire nei termini che seguiranno.

Lo strumento induttivo, disciplinato rispettivamente, per le imposte dirette, e nello specifico per i redditi di impresa, dall'art. 39 del D.P.R. 600/1973 e, per l'imposta sul valore aggiunto, dall'art. 55 del D.P.R. 633/1972 consente di raggiungere un risultato che potrebbe definirsi approssimativo rispetto ad altri metodi accertativi. La ragione risiede nella possibilità per l'Amministrazione di fondare il recupero sulla base di dati e notizie *comunque* raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio. L'art. 39 per le imposte sul reddito specifica, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni non qualificate, ossia anche prive dei requisiti di "gravità", "precisione" e "concordanza". Da contrappeso a questa maggiore e legittimata disinvoltura, l'utilizzo della metodologia è ancorato a determinati presupposti, quali la mancata indicazione del reddito di impresa in dichiarazione o l'omissione *tout court* della stessa dichiarazione, l'inattendibilità della contabilità, l'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore e le condotte *non collaborative* del contribuente di cui ci occuperemo.

In particolare, il riferimento va all'art. 39 secondo comma, lettera c), del D.P.R. 600/1973, che tratta la situazione nella quale risulti dal verbale di ispezione che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14, stesso D.P.R. e la lettera *d-bis*), aggiunta dall'art. 25 della legge 18 febbraio 1999 n. 28, ove si prende in considerazione la condotta del contribuente che non abbia risposto agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), stesso decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del D.P.R. 633/1972. Nella stessa direzione sembra andare la novella circostanza aggiunta ad opera del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 28, lettera c), riferita alla mancata omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore¹⁵.

¹⁵ Poi così riformulata ad opera dell'art. 8, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16: «d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore

Con riferimento alle condotte *non collaborative*, l'art. 55 del D.P.R. 633/1972 sembra riferire, invece, la possibilità dell'utilizzo del metodo induttivo al solo caso del rifiuto o della sottrazione di registri e fatture durante l'ispezione, non disponendo alcunché in relazione alla mancata risposta a inviti o questionari, seppur prevista dall'art. 51 D.P.R. 633/1972 con una formulazione che riecheggia *in toto* l'art. 32 D.P.R. 600/1973. Inoltre, l'art. 55 non valorizza ai fini dell'utilizzo del metodo induttivo l'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore.

Da quanto detto si evidenziano almeno due incongruenze:

- la prima, relativa alla mancata valorizzazione in ambito IVA dell'omessa risposta ai questionari;
- la seconda, relativa alla mancata valorizzazione in ambito IVA dell'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore.

Sulla prima, occorre rilevare che lo stesso art. 39 del D.P.R. 600/1973, comma 2, lettera d *bis*) prevede l'esposizione ad accertamento con il metodo induttivo per la determinazione dei redditi anche in carenza di risposta a questionari e inviti emessi ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. 633/1972. L'impossibilità dell'utilizzo dell'accertamento induttivo ai fini IVA in caso di mancata risposta all'invito o questionario proprio su quella materia sembra una soluzione non praticabile, considerato che si arriverebbe al paradosso di legittimare un accertamento induttivo delle imposte dirette a seguito di mancata risposta ad un questionario IVA, in assenza di induttivo per il recupero IVA a causa di quella stessa mancata risposta.

Di conseguenza ci potremmo trovare dinanzi ad un controllo iniziato con la richiesta di invito o questionario ai sensi delle imposte dirette e IVA ed a un possibile accertamento induttivo solo per le prime. Appare chiaro che si è di fronte ad un mancato coordinamento legislativo non giustificabile dal principio di unicità dell'accertamento. Del resto, i ricavi che concorrono a determinare il reddito di impresa o i compensi che concorrono a determinare il reddito da lavoro autonomo coincidono, sostanzialmente, con i corrispettivi che determinano l'importo soggetto a imposizione delle operazioni imponibili IVA, di tal che i ricavi o compensi

non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione».

induttivamente ricostruiti ai fini delle imposte sui redditi appaiono rilevare, in automatico, anche a fini IVA.

Anche la seconda incongruenza, relativa alla mancata valorizzazione in ambito IVA dell'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore, la mancata armonizzazione legislativa non pare di pronta intuizione. In aggiunta ci si domanda se, anziché l'indisponibilità delle scritture contabili vi fosse l'indisponibilità di altri documenti importanti per la ricostruzione, l'Amministrazione sarebbe legittimata a procedere con il metodo induttivo.

Queste incoerenze, questi mancati coordinamenti ci riconducono sempre all'annosa problematica di fondo: l'accertamento extracontabile ha una *ratio* sanzionatoria?

7. Alcune voci hanno visto nell'utilizzo del metodo induttivo una forma di sanzione impropria a causa della maggiore approssimazione nella determinazione del risultato.

Come prima si accennava, a differenza dell'accertamento analitico-contabile che «è effettuato determinando o rettificando (anche in base a presunzioni) singole componenti (attive o passive) del reddito»¹⁶, l'induttivo *ex art.* 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non implica la rettifica (analitica) delle singole poste, presupponendo di conseguenza una semplificazione operativa¹⁷.

Per tale ragione è possibile incorrere nell'equivoco che alla semplificazione operativa dell'esercizio di ricostruzione si accompagni un minor rigore del risultato giustificato da tassative mancanze riconducibili al contribuente.

Tale automatismo, in realtà, è discutibile per almeno due ragioni:

- non è detto che tutti gli accertamenti induttivi siano molto imprecisi, perché possono essere più o meno accurati a seconda del materiale a disposizione dell'Ufficio¹⁸;

¹⁶ Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. 1, Parte prima*, Milano, 2011, 220.

¹⁷ Discorso analogo per l'accertamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

¹⁸ Il riferimento è a A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 242.

- non è detto che in presenza del presupposto richiesto l'Amministrazione effettui l'accertamento induttivo, poiché le norme consentono, legittimano l'Amministrazione all'esperimento del metodo ma non la obbligano in tal senso.

L'inevitabilità del ricorso al metodo induttivo, e, quindi, dell'emissione di un accertamento senza presunzioni chiare, precise e concordanti, sembra ricorrere solo quando il contesto probatorio è povero. Solo se gli elementi del contesto conoscitivo a disposizione sono pochi si avrà, come immanente conseguenza, uno *standard* probatorio che è necessariamente attenuato.

Il concetto potrebbe trovare traduzione nei termini seguenti: “*la prova è accurata e analitica per quanto è possibile*”. Non va dimenticato che la nascita dell'accertamento induttivo può dirsi collegata alla necessità dell'Amministrazione di far fronte al fenomeno della contabilità non tenuta. Per tale ragione, il significato della norma va individuato nella possibilità che l'Amministrazione finanziaria accerti il reddito con un grado di accuratezza che dipende dal grado di analiticità dei dati dei quali può entrare in possesso.

Resta da coniugare lo spirito iniziale con il fenomeno particolare al quale si sta assistendo, di identificazione del metodo in una sanzione impropria, in una sorta di punizione. Vengono da taluni interpretate in questo senso la ormai datata previsione di cui si discute inerente alla mancata risposta agli inviti unitamente alla novella inerente alla mancata o mendace comunicazione dei dati degli studi di settore¹⁹.

¹⁹ Contesta questa impostazione M. PISANI, *op. cit.*, 560 ss., il quale analizza e sconfessa l'eventuale carattere di «quasi sanzione» dell'accertamento induttivo, anche alla luce dei contributi «della giurisprudenza di legittimità dai quali traspare una evidente attenzione ad evitare che un simile strumento sia utilizzato in modo arbitrario e svincolato dalle circostanze di fatto relative al caso concreto, con ciò trascendendo gli scopi ultimi della norma. In tale senso, pertanto, è messa in chiara luce la necessità che la motivazione dell'atto di accertamento sia articolata su di un duplice livello, afferente, il primo, la dimostrazione dell'integrazione dei presupposti richiesti ai fini della legittimità del ricorso al particolare metodo e, il secondo, i criteri adottati allo scopo di pervenire alla determinazione della capacità contributiva del soggetto passivo destinatario di accertamento, ancorché frutto di un processo logico necessariamente valutativo. Ciò che, in sostanza, è a più riprese ribadito è la imprescindibile esigenza che la quantificazione del reddito sia frutto di elementi concretamente idonei a fornire, nel modo più attendibile possibile, un simile risultato, pena l'attribuzione di un carico impositivo totalmente svincolato dalla realtà e, pertanto, in chiaro contrasto con i principi costituzionali che presidiano la materia». A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 176, oppone alla connotazione sanzionatoria degli accertamenti emessi sulla scorta di presunzioni semplicissime una coppia di obiezioni: la prima riguarda il dato di fatto che le disposizioni *ex art.* 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si applicano anche a situazioni in cui non sussiste alcuna colpa, ma solo una impossibilità di utilizzare gli strumenti ordinari; la seconda, di ordine sistematico, evidenzia che alla funzione punitiva sono dedicati e congrui gli strumenti del diritto sanzionatorio.

Tale lettura porterebbe a ritenere che gli *standard* probatori, nel caso di adozione del metodo induttivo, scendano per punire l'omessa collaborazione del contribuente. Tuttavia, tale risultato non pare in linea con i principi di uno Stato di diritto nel quale si dovrebbe punire con sanzioni e si dovrebbero, invece, accertare imposte effettivamente evase.

Se non ci si inganna, occorre ricondurre, quindi, la norma ad una razionalità: cosa significa che si può subire un accertamento anche con presunzioni non gravi, precise e concordanti? E' una disposizione che ha creato diversi dubbi e problemi sin dalla sua entrata in vigore: interpretata alla lettera vuol dire che, in certe condizioni, è possibile procedere sulla base di presunzioni anche discordanti e imprecise.

Il senso della norma, però, è sostanzialmente che l'Amministrazione, nel processo di accertamento, deve usare la massima accuratezza consentita dal contesto.

Questa regola deve essere anche adattata alla circostanza che spesso, nel campo dell'accertamento tributario, l'ufficio può trovarsi in una certa difficoltà nel definire un valore puntuale, avendo a disposizione valori alternativi, tutti egualmente probabili²⁰. Può esserci certezza circa l'evasione ma incertezza sull'ammontare preciso di essa.

E', poi, possibile che i valori ugualmente probabili si collochino all'interno di un intervallo. Si pensi alla seguente ipotesi: l'importo da accertare è compreso tra 100 e 200 e all'interno di questo intervallo tutti i valori sono tra loro sostanzialmente equivalenti.

In una situazione in cui si procede fisiologicamente, cioè sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, sembra di poter sostenere che sia nell'ipotesi dei valori separati ossia diversi (100, 135 e 175), sia nell'ipotesi del segmento, la soluzione più congrua sarebbe quella di scegliere il valore mediano: nell'incertezza tra più valori egualmente probabili è sicuramente più equo scegliere il valore che si colloca nel mezzo.

²⁰ Si pensi al seguente caso: l'Amministrazione è certa che il contribuente abbia evaso, ma dai riscontri condotti, specie dalle verbalizzazioni dei dipendenti dell'ufficio contabilità del contribuente, sono emersi tre valori diversi senza che vi siano ragioni estrinseche per ritenere che la verità di uno sia più attendibile di quella dell'altro. Si pone il reale problema di come procedere ad effettuare una scelta tra i suddetti valori.

Rimanendo nello stesso esempio, quando, invece, il contesto sia particolarmente povero e ridotta la collaborazione da parte del contribuente, potrebbe essere legittimo consentire, nell'ambito di una certa ragionevolezza, la scelta di qualsiasi valore. Questo potrebbe essere il senso del secondo comma dell'art. 39.

Dunque, se nel quadro del primo comma, nell'incertezza tra 100 e 200, ci si attenderebbe che l'Amministrazione privilegiasse il valore mediano (150), nel caso del comma 2, dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973, le sarebbe consentito puntare al valore maggiore.

Analoghe considerazioni potrebbero svolgersi sull'accertamento induttivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

A conforto della tesi che riconosce la *ratio* dell'accertamento induttivo come reazione alla povertà del contesto con un accertamento meno accurato anziché come risposta sanzionatoria a mancanze del contribuente, vi è poi la circostanza che, almeno per quanto riguarda la disciplina delle imposte dirette, l'esposizione al metodo è prevista anche nel caso di indisponibilità dei documenti per cause di forza maggiore non riconducibile ad alcun comportamento colpevole del contribuente.