

GLI ACCERTAMENTI STANDARDIZZATI

1. L'esigenza di porre in essere politiche di prevenzione e contrasto all'evasione, al fine di rendere più efficace l'azione del fisco, ha indotto il legislatore a potenziare strumenti presuntivi di determinazione del reddito a discapito dell'accertamento analitico, o analitico-contabile, dato alla somma dei redditi effettivi, che sino alla fine degli anni ottanta ha rappresentato il sistema ordinario.

In questa ottica, fu introdotto l'accertamento basato sui coefficienti presuntivi disciplinato dagli artt. 11 e 12 del d.l. n. 69/89, modificato dalla legge 413/91 - che consentiva l'accertamento sintetico senza il previo esperimento di quello analitico -, e dal d.l. 331/93 - che abrogò la minimum tax introdotta l'anno prima per i contribuenti minori ed istituì agli artt. 62-bis e 62-sexies gli studi di settore -, e quindi abrogato dalla legge n. 549/95 che, spinta dalla esigenza di elaborare uno strumento più efficace, introdusse l'accertamento in base ai parametri in via transitoria, ovvero sino all'approvazione degli studi di settore, che hanno assunto validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo d'imposta 1998, a determinate condizioni, per le imprese in regime di contabilità semplificata, per quelle in regime di contabilità ordinaria per opzione e per esercenti arti e professioni, e per le imprese in regime di contabilità ordinaria per obbligo, continuando ad applicarsi i parametri per gli esercenti attività di impresa o arti e professioni per i quali non erano stati approvati gli studi di settore ovvero operavano condizioni di inapplicabilità degli studi, sino a diventare lo strumento di accertamento generalizzato già dai ricavi e compensi conseguiti nel 2005.

L'amministrazione finanziaria, dunque, ha via via acquistato una sempre maggiore possibilità di disporre di metodi di rettifica della dichiarazione utilizzando dati di

normalità economica, derivanti da elaborazioni di tipo statistico estrapolate, per i parametri, da una pluralità di dati acquisiti su campioni di contribuenti, per gli studi di settore, dall'ammontare di ricavi e compensi congrui, e per il redditometro dalle spese medie indicative di capacità contributiva, ormai comunemente ricompresi nella categoria degli accertamenti standardizzati, di elaborazione giurisprudenziale e dottrinale, in difetto di espressa previsione normativa.

2. Sino al 2009 in dottrina e nella giurisprudenza della Suprema Corte vi erano orientamenti contrapposti nella qualificazione dei coefficienti presuntivi, dei parametri e degli studi di settore, tra chi attribuiva loro la natura di presunzioni legali relative¹, e chi invece quella di presunzioni semplici², con prevalenza in questo contesto della tesi che affermava il carattere di comuni presunzioni "hominis", vale a dire meri supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti, rispetto alla posizione di chi le riteneva dotate, ex lege, dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, mentre era pacifico che la minimum tax avesse dato luogo ad una presunzione legale relativa, essendo normativamente previsto che ricavi e compensi non potevano essere inferiori alla

¹ Cass. civ., sez. V, 10/10/08, n. 24912; Cass. Civ., sez. V, 7/04/09, n. 8420; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2008, 318; PAPA, *Parametri. La giurisprudenza di merito: il punto della situazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, I, 13; LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 573; GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, 316; FANTOZZI, *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, 383.

² Cass. Civ. Sez. V, 3/05/05, n. 9135; Cass. Civ. Sez. V, 15/09/08; n. 23602; Cass. civ., sez. V, 4/11/08, n. 26459; Cass. Civ., sez. V, 20/02/09, n. 4148; Cass. Civ., sez. V, 11/02/09, n. 3288; MARONGIU, *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, 707; PATRIZI, *L'accertamento da parametri presuntivi*, in *Il Fisco*, 2000, XXXIV, 10589; BEGHIN, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle gravi incongruenze previste dall'art. 62-sexies del d.l. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione statistico-probabilistica degli studi di settore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 449; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 280; LATTANZIO, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, "Ad maiora", 2005, 5.

somma delle spese e degli altri componenti negativi deducibili e del contributo diretto lavorativo.

La Corte Costituzionale, dal canto suo, con la sentenza n. 105/03, seguita dall'ordinanza n. 140/03, ha attribuito espressamente natura di presunzioni semplici ai parametri, con ciò rimarcandone la differenza rispetto ai coefficienti presuntivi, senza tuttavia fornire la benché minima motivazione in ordine alle ragioni che giustificavano la diversa idoneità probatoria dei due strumenti di accertamento.

Nonostante, poi, l'espreso riferimento all'art. 39, comma 1, lett. d) del d.p.r. n. 600/73 contenuto nell'art. 62-sexies, comma 3, del d.l. 331/93 e nell'art. 3 comma 181 della legge 549/95, a differenza di quanto previsto dall'art. 12 del d.l. 69/89 che prevedeva l'utilizzo dei coefficienti presuntivi indipendentemente dalle disposizioni recate dall'art. 39, sussistevano contrasti nell'inquadramento sistematico degli istituti tra chi collocava i parametri e studi di settore nell'ambito dell'accertamento induttivo-analitico³, e chi ipotizzava una diversa modalità di accertamento presuntivo⁴.

3. Nel 2009 le Sezioni Unite con le note pronunce n. 26635, n. 26636, 26637 e n. 26638⁵, hanno precisato che la procedura di accertamento mediante l'applicazione di parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle

³ Cass. civ., sez. V, 27/02/02, n. 2891; Cass. civ., Sez. V, 5/10/07, n. 20857; così pure Relazione della Corte Suprema di Cassazione, 9 luglio 2009, n. 94, *Gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito introdotti dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio*.

⁴ Cass. civ., sez. V., 6/04/07, n. 8643.

⁵ BASILAVECCHIA, *Studi di settore, contraddittorio e accertamento*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, 235; PROIETTI, *Presunzioni semplici quelle di parametri e studi di settore*, in *Boll. Trib.*, 2010, 4, 303; IORIO-SERENI, *Dagli studi di settore solo presunzioni semplici: effetti sull'azione di accertamento*, in *Le Guide il fisco, Novità Fiscali e Finanziaria 2010*, gennaio, 2010, 86; BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 205.

scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello "standard", né 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.

Le sezioni unite hanno affermato che parametri e studi di settore rappresentano una modalità di accertamento autonomo rispetto agli strumenti previsti dall'art. 39, comma 1, lett. d) del d.p.r. n. 600/73 con riferimento all'imposizione diretta e dall'art. 54 del d.p.r. n. 633/72 con riferimento all'IVA, essendo costituiti da presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente, all'esito del contraddittorio con il contribuente, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento.

Una lettura rispettosa dei principi stabiliti negli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione porta ad escludere ogni automatismo nell'applicazione degli standard, meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività, e comporta l'ampio riconoscimento, per il contribuente, di fornire prova contraria, anche mediante presunzioni, nel corso del contraddittorio endoprocedimentale, il cui esito, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte, e condiziona la congruità della motivazione dell'accertamento, nella quale va dimostrata l'applicabilità dello standard prescelto al caso specifico, e vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa sono stati disattesi.

L'attuazione di un contraddittorio preventivo - richiesto a pena di nullità dall'art. 7 della legge 413/91 che ha integralmente sostituito l'art. 12 del d.l. n. 69/89 in tema di

coefficienti presuntivi, a differenza di quanto previsto dalla normativa sui parametri, che consentiva solo la possibilità di definizione dell'accertamento con adesione, ma ritenuto comunque necessario anche in precedenza dalla Suprema Corte⁶ -, reso necessario anche in difetto di previsione normativa in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento costituendo non solo un mezzo di tutela indefettibile per il contribuente, ma anche un momento di acquisizione degli interessi da parte della pubblica amministrazione e, quindi, un importante fattore di imparzialità e buon andamento della medesima, permette la personalizzazione dell'accertamento.

In tale fase, infatti, il contribuente ha la facoltà di interloquire fornendo dati e dimostrando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, avuto riguardo alle diverse situazioni gestionali ed alle specifiche caratteristiche dell'attività svolta, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento, che non possono consistere in formule stereotipate ed espressioni di stile, ma tengano conto in modo adeguato dei rilievi mossi⁷.

Al contraddittorio endoprocedimentale, dunque, viene riconosciuta la funzione dinamica di efficace correttivo dell'astrattezza dell'elaborazione statistica propria degli accertamenti standardizzati, con l'ovvia conseguenza che, qualora viceversa il contribuente non aderisca all'invito ritualmente comunicato, non presentandosi, ovvero si astenga da qualsiasi attività di allegazione in grado di rimodulare il

⁶ Cass, civ., sez. V, 7/02/08, n. 2816.

⁷ L'Agenzia delle Entrate ha nell'immediatezza fornito le linee guida per la gestione del contenzioso pendente con la circolare n. 19/E del 14 aprile 2010, in cui peraltro ribadiva l'avviso già espresso con la circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008 che al punto 3 già evidenziava la centralità del contraddittorio.

convincimento dell'ufficio, ne sopporta le conseguenze, nel senso che l'amministrazione finanziaria, non disponendo di controprova ovvero di deduzioni nonché di elementi istruttori di segno contrario rispetto alle risultanze derivanti dall'applicazione delle elaborazioni ministeriali, darà conto dell'inerzia del soggetto e potrà quindi motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri ovvero degli studi di settore, ovviamente messi in relazione con i dati risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Le Sezioni Unite hanno espresso il principio, ribadito costantemente dalla giurisprudenza di legittimità successiva⁸, secondo cui nel corso del giudizio il contribuente ha la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che dev'essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente, che non è vincolato alle eccezioni sollevate in sede amministrativa, qualora abbia risposto all'invito al contraddittorio.

Così distribuito l'onere probatorio, appare evidente che nell'esaminare il merito della controversia, al fine di decidere sulla fondatezza o meno della pretesa erariale, il giudice debba esaminare criticamente le risultanze istruttorie ritualmente acquisite, dando conto in modo adeguato del comportamento tenuto nella fase endoprocedimentale, atteso il rilievo pregnante che assume il previo contraddittorio con il contribuente nell'accertamento fondato su parametri e studi di settore.

4. La previsione, a pena di nullità, di una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisca pienamente la partecipazione e l'interlocazione del

⁸ Cass. civ., sez. trib., 15/04/15, n. 7587; Cass. civ. sez. trib., 8/04/15, n. 6971; Cass. civ., sez. trib., 25/02/15, n. 3750; Cass. civ., sez. trib., 20/02/15, n. 3415; Cass. civ., sez. VI, 22/01/15, n. 1233/15, Cass. civ., sez. VI, 11/12/14, n. 26139; Cass. civ., sez. V, 6/08/14, n. 17646; Cass. civ., sez. V, 15/05/13, n. 11633; Cass. civ., sez. V, 11/12/12, n. 22599; Cass. civ., sez. V, 4/06/10, n. 13594.

contribuente prima dell'emissione dell'accertamento, comporta l'esclusione, in tema di accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore, dell'applicabilità del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che deve necessariamente intercorrere tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni (accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività) e l'emaneazione del relativo avviso di accertamento⁹.

Non possono esserci dubbi circa la non rilevabilità d'ufficio del vizio, atteso che il difetto di contraddittorio preventivo dev'essere fatto valere dal contribuente nel ricorso a pena di decadenza, in quanto l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che la parte deve specificamente dedurre nell'atto introduttivo, fatta salva la possibilità di presentare motivi aggiunti ai sensi dell'art. 24 del d.lgs. 546/92, indipendentemente dal rilievo che possa ritenersi sufficiente una contestazione meramente formale¹⁰, ovvero si richieda quantomeno l'allegazione di difese nel merito meritevoli di valutazione secondo un giudizio prognostico, tanto più che la giurisprudenza comunitaria ritiene che la violazione del diritto di essere sentiti comporta l'annullamento del provvedimento soltanto se, in mancanza di tale

⁹ Cass. civ., sez. V, 4/04/14, n. 7960; Cass. civ., sez. VI, 26/03/15, n. 6054; più in generale, sull'esclusione della soggezione al termine dilatorio previste dal comma 7 dell'art. 12 dello statuto dei diritti del contribuente agli accertamenti c.d. "a tavolino" sull'assunto che l'ambito applicativo è limitato agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente, Cass. civ., sez. V, 2/04/14, n. 7598; Cass. civ., sez. V, 8/07/14, n. 15583/14; Cass. civ. sez. V, 26/09/12, n. 16354.

¹⁰ Cass. civ., Sez. unite, 18/09/14, n. 19667.

irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso¹¹, profilo sul quale potrebbero fare chiarezza le Sezioni Unite investite di recente¹².

5. Con specifico riferimento al potere degli uffici di controllare le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche sulla base della disciplina contenuta nell'art. 38, quarto comma, nella formulazione antecedente la novella, vigente sino al periodo d'imposta 2008 per effetto della disciplina transitoria contenuta nel primo comma dell'art. 22 del D.L. n. 78/10, sino al pronunciamento delle Sezioni Unite in materia di redditometro e studi di settore l'orientamento univoco e consolidato della Suprema Corte era nel senso di ritenere che la disponibilità dei beni normativamente previsti costituisse una presunzione da qualificare legale ai sensi dell'art. 2728 c.c., sul rilievo che la stessa legge impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva, con la conseguenza che il giudice, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra per dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore¹³.

¹¹ Corte di Giustizia Europea, sentenza 3.7.2014, in causa C-129/13 Kamino International Logistics; MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2014, pp. 2536-2540.

¹² Cass. civ., Sez. VI, 14/01/15, n. 527.

¹³ Cass. civ. sez. V, 23/07/07, n. 16284; Cass. civ., sez. V, 22/01/07, n. 1294; Cass. civ. sez. V, 30/09/05, n. 19252; Cass. civ., sez. V., 11/01/06, n. 328; Cass. civ. sez. V, 24/09/03, n.14161; Cass. civ., sez. V, 29/08/00, n.11300; così pure Relazione della Corte Suprema di Cassazione, 9 luglio 2009, n. 94, *Gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito introdotti dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio*; MARCHESELLI, *Tendenze attuali in tema di accertamenti tributari fondati su presunzioni (accertamenti sintetici, accertamenti bancari e coefficienti presuntivi in particolare)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, II, 659.

Sotto il profilo sistematico, va precisato che la determinazione del reddito delle persone fisiche mediante redditometro, ovvero fondato sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza con decreto ministeriale con periodicità biennale (c.d. spesa figurativa), giusta disposizione contenuta nel quinto comma dell'art. 38 del d.p.r. n. 600/73 novellato, non esaurisce l'accertamento sintetico, atteso che tale modalità di rettifica si affianca all'accertamento sintetico puro, effettuato dall'amministrazione mediante valutazione di elementi di fatto certi, costituiti dalle spese di qualsiasi genere sostenute dal contribuente, giusta disposizione contenuta della prima parte del quarto comma della norma citata.

La qualificazione del redditometro come presunzione legale *iuris tantum*, nell'interpretazione fornita rispetto al vecchio redditometro, comporta che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perchè già sottoposta ad imposta o perchè esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla disposizione¹⁴.

Tale impostazione, peraltro, trovava un avallo autorevole nella giurisprudenza della Corte Costituzionale che con ordinanza n. 297/2004, in una prospettiva di continuità con la precedente sentenza n. 283/1987, ne aveva confermato la legittimità

¹⁴ Cass. civ., sez. VI, 24/10/14, n. 22634; Cass. civ., sez. VI - 5, 29/10/12, n. 18604; Cass. civ., sez. VI - 5, 6/08/12, n. 14168; Cass. civ. Sez. V, 19/12/11, n. 27545; Cass. civ., sez. V, 15/06/10 n. 14434.

sull'assunto che l'accertamento si fondava su presunzioni - iuris tantum e non iuris et de iure -, ancorate ad elementi che debbono essere rigorosamente dimostrati ed idonei a costituire fonte sicura di rilevamento della capacità contributiva, con salvezza della prova contraria del contribuente.

Negli ultimi anni, tuttavia, si è diffuso un diverso orientamento, nel senso che la Suprema Corte, dopo un primo richiamo ai principi espressi dalle Sezioni Unite in materia di parametri e studi di settore anche in tema di accertamento mediante redditometro operato nel 2010¹⁵, ha successivamente proceduto ad assimilare gli istituti, arrivando a ritenere, in particolare, che l'accertamento mediante c.d. redditometro, realizzato ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non ancora novellato, non determina l'emersione di redditi di capitale, limitandosi a porre una presunzione semplice e non a delimitare l'ambito oggettivo dell'accertamento sintetico, il quale tende piuttosto a individuare, attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente mediante elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale¹⁶.

In tale ottica, dunque, assume un rilievo centrale il contraddittorio con il contribuente, inteso come momento obbligatorio perché sanzionato con la nullità della procedura e finalizzato al raffronto di tali fattori generali con la concreta realtà economica del privato, il quale può anche restare inerte salvo esporsi così alle

¹⁵ Cass. civ., sez. V, 22/10/10, n. 21661.

¹⁶ Cass. civ., sez. VI - 5, 6/02/13, n. 2806; Cass. civ., sez. V, 20/12/12, n. 23554; Cass. civ., sez. V, 17/06/11, n. 13289; BEGHIN, *Il redditometro e gli altri accertamenti per "standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, 2042; BASILAVECCHIA, *Verso il giusto equilibrio tra effettività della ricchezza accertata e strumenti presuntivi di accertamento*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 338.

conseguenze negative di tale suo atteggiamento e le cui ragioni, se disattese, vanno confutate dall'Ufficio mediante una puntuale motivazione.

Sul punto, è evidente l'evoluzione normativa registrata nella nuova formulazione dell'art. 38 d.p.r. n. 600/73¹⁷, atteso che il sesto comma si limitava a riconoscere al contribuente la facoltà di dimostrare che il maggior reddito determinato sinteticamente era costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, senza tuttavia prevedere l'obbligo dell'ufficio di convocare il contribuente, mentre la disciplina vigente contenuta nel settimo comma stabilisce l'obbligo dell'ufficio di invitare il contribuente al contraddittorio preventivo, al fine di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento per adesione, e quindi consentire all'amministrazione finanziaria di adeguare i dati in suo possesso alla specifica realtà del soggetto¹⁸, anche se non sanziona espressamente tale omissione, per cui potrebbe conservare rilievo anche in relazione a tale aspetto l'inquadramento del redditometro tra le presunzioni semplici ovvero tra quelle legali, sia pure iuris tantum.

In ordine a tale profilo, va tuttavia osservato che le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 18184 del 29/07/13¹⁹, cui ha prestato ossequio la giurisprudenza

¹⁷ L'Agenzia delle Entrate ha impiegato circa quattro anni per definire nel dettaglio la disciplina operativa, con la circolare 6/E dell'11/03/14, una volta adottate le garanzie individuate dal Garante della privacy; BASILAVECCHIA, *Problemi veri e falsi del nuovo redditometro*, in *Corr. Trib.*, 2013, 2138;

¹⁸ MARONGIU, *Il nuovo accertamento sintetico e redditometrico*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 232;

¹⁹ TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso "anti tempus": le Sezioni Unite chiudono la questione*, in *Corr. Trib.*, 2013, 36, 2825; TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 5, 1129; LOVECCHIO, *La nullità del controllo formale non preceduto dal contatto con il contribuente e la centralità del principio del contraddittorio preventivo*, in *Boll. Trib.*, 2014, 1492.

successiva²⁰, hanno superato l'orientamento tradizionale che affermava il principio della tassatività delle nullità²¹, ritenendo in particolare che debba essere dichiarata l'illegittimità dell'atto impositivo, allorquando il vizio del procedimento comporta la lesione del diritto al contraddittorio procedimentale, che costituisce espressione dei principi di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, pur in difetto di espressa previsione normativa.

Al riguardo, va rilevato che il rispetto del contraddittorio prima che venga emesso un provvedimento amministrativo costituisce principio generale dell'ordinamento Europeo, trovando il suo fondamento normativo secondo la giurisprudenza comunitaria negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto del diritto di difesa e del diritto ad un processo equo, nonché nell'art. 41, che garantisce il diritto ad una buona amministrazione²², e può essere invocato dinanzi al giudice nazionale direttamente anche in difetto di espressa previsione normativa solo in materia di procedimenti tributari relativi a tributi armonizzati, mentre l'avviso espresso di recente dalle Sezioni Unite con la nota pronuncia n. 19667 resa il 18/09/14 in tema di iscrizione d'ipoteca, secondo cui a tutela dei valori presidiati dagli artt. 24 e 97 della Costituzione, esiste un "principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba

²⁰ Cass. civ., sez. V, 9/07/14, n. 15634; Cass. civ., sez. V, 4/07/14, n. 15311; Cass. civ., sez. VI - 5, 24/06/14, n. 14287; Cass. civ., sez. V, 28/03/14, n. 7315; Cass. civ., sez. V, 21/03/14, n. 6666.

²¹ Cass. civ., sez. V, 5/10/12, n. 16992; Cass. civ., sez. V, 13/10/11, n. 21103; RAGUCCI, *Ancora sulla notificazione dell'accertamento prima del termine di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma 7, legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Giur. it.*, 2012, 6, 1448.

²² Corte di Giustizia Europea, sentenza 18.12.08, in causa C-349/07 Sopropè; Corte di Giustizia Europea, sentenza 3.7.2014, in causa C-129/13 Kamino International Logistics; MARCHESELLI, *Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e giurisprudenza estera un "assist" ai giudici tributari italiani*, in *Corr. Trib.*, 2014, 14-19.

essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'Amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario²³, ha subito di recente una battuta d'arresto ad opera della Suprema Corte che, nel sollevare perplessità in ordine a tale impostazione, paventando in particolare una disparità di trattamento rispetto ai procedimenti relativi a tributi non armonizzati nonché, soprattutto, il rischio dell'introduzione per via giurisprudenziale di regole procedurali non espressamente previste dalla legge, ha rimesso alle Sezioni Unite la questione dell'esistenza di tale principio e della sua portata applicativa²⁴.

Indipendentemente dalla qualificazione della presunzione, semplice o legale che sia, va detto che l'orientamento tradizionale, secondo cui il contribuente deve dimostrare non solo di avere la disponibilità di redditi esenti ovvero di redditi soggetti alla fonte a titolo d'imposta, ma anche che la spesa è stata sostenuta proprio con tali redditi, utilizzati per le spese contestate, e non già con qualsiasi altro reddito²⁵, è stato di recente messo in discussione dal nuovo avviso in base al quale la disposizione contenuta nel sesto comma dell'art. 38 d.p.r. 600/73 - nella formulazione antecedente la novella -, non richiede alcuna prova circa la reale destinazione delle somme, ma solo la dimostrazione della loro esistenza²⁶, con l'ulteriore precisazione, tuttavia, che grava sul contribuente l'onere di provare documentalmente che l'entità di questi

²³ TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT*, 2014, 21, 12, 945.

²⁴ Cass. civ., sez. VI, 14/01/15, n. 527.

²⁵ Cass. civ., sez. V, 12/02/14, n. 3111; Cass. Civ. Sez. VI-5, 29/01/14, n. 2010; Cass. civ., sez. V, 24/11/10, n. 23785; Cass. civ., sez. V, 20/03/09, n. 6813.

²⁶ Cass. civ., sez. VI, 10/04/15, n. 7339; TERLIZZI, *Redditometro: non serve la prova dell'uscita di denaro per gli acquisti*, in *Diritto & Giustizia*, 17, 2015, 16; Cass. civ., sez. V, 19/03/14, n. 6396.

ulteriori redditi e la durata del loro possesso hanno consentito di sostenere le spese considerate dall'ufficio, ovvero che quel denaro non sia stato solo temporaneamente nella disponibilità del soggetto²⁷.

6. Il contraddittorio endoprocedimentale pone inoltre il problema generale dell'applicazione delle preclusioni probatorie di cui all'art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, atteso che il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di notizie e dati non adottati nonché di atti, documenti libri e registri non esibiti ovvero non trasmessi nella fase amministrativa incide sul diritto di difesa, per cui è necessario che l'Amministrazione finanziaria dimostri che la documentazione prodotta dal contribuente soltanto in giudizio non fosse stata invece già fornita in precedenza o comunque non fosse nota al Fisco.

La portata del divieto ha indotto la giurisprudenza a valutare con un certo rigore la richiesta dell'ufficio, vertendosi in un contesto in cui la prova contraria, richiedendo la dimostrazione documentale non solo della sussistenza di redditi esenti o soggetto a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche del possesso di tali redditi da parte del contribuente, implicava un riferimento alla complessiva situazione reddituale dell'intero nucleo familiare, inteso come famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli²⁸.

Tali considerazioni, operate in relazione al vecchio redditometro, basato sulla disponibilità effettiva di beni e servizi indicativi di capacità contributiva all'interno della famiglia, indipendentemente dalla loro intestazione, possono essere senz'altro

²⁷ Cass. civ., sez. V, 26/11/14, n. 25104; Cass. civ., sez. V, 6/08/14, n. 17663; BORGOGGIO, *Redditometro senza nesso causale tra "risparmi" e spesa*, in *Il Fisco*, 2014, 3577; Cass. civ., sez. V, 18/04/14, n. 8995.

²⁸ Cass. civ., sez. V., 9/04/14, n. 8299; BORGOGGIO, *Nel redditometro preclusioni probatorie limitate*, in *Il Fisco*, 2014, 19, 1882.

estese al nuovo redditometro, in cui la determinazione del reddito complessivo lordo del contribuente si fonda sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale, secondo una metodologia già usata in materia di studi di settore, e concerne quindi il reddito potenzialmente attribuibile al nucleo familiare, costituito oltre che dal contribuente medesimo, dai figli e dagli altri eventuali familiari a carico (c.d. famiglia fiscale), per cui le richieste rivolte dagli uffici dovrebbero difettare del requisito della specificità, tanto più che nel nuovo testo è venuta meno la disposizione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 38 d.p.r. 600/73 che consentiva l'accertamento sintetico anche quando il contribuente non aveva ottemperato agli inviti degli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).

7. La possibilità che applicando la modalità di calcolo prevista dal d.l. n. 78/2010 si pervenga ad un risultato più favorevole per il contribuente, pone il problema dell'applicabilità del nuovo redditometro a periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore.

Più in generale, va detto che un dato che indubbiamente accomuna gli strumenti di accertamento standardizzato è costituito dallo strumento di adozione, atteso che parametri, studi di settore ed indici riguardanti il redditometro sono determinati mediante decreti ministeriali.

Con specifico riferimento ai coefficienti presuntivi, l'art. 7 comma 3 della legge 413/91 ne affermava espressamente la possibilità di utilizzazione per l'accertamento dei periodi d'imposta precedenti alla loro adozione, qualora il risultato della loro

applicazione fosse più favorevole per il contribuente, mentre in relazione a parametri, studi di settore e redditometro²⁹, la prevalenza dello strumento normativo secondario più evoluto non pone alcun problema di retroattività, essendo comunemente ricondotta alla natura esclusivamente procedimentale dei decreti ministeriali, sul rilievo che gli stessi hanno una funzione meramente accertativa e probatoria, non contenendo alcuna norma di carattere sostanziale per la determinazione del reddito, mentre viene esclusa la possibilità di invocare il principio del favor rei, a sua volta applicabile unicamente nel rapporto tra norme sanzionatorie³⁰.

L'elaborazione da parte dell'amministrazione di studi statistici sempre più affidabili e precisi, e la diffusa convinzione della natura più raffinata rispetto ai parametri degli studi di settore, comunemente ritenuti più sofisticati e maggiormente aderenti alla rappresentazione della realtà effettuale, comporta altresì la prevalenza di questi ultimi sui parametri, sempre che l'esito risulti più favorevole per il contribuente.

Deve tuttavia escludersi la possibilità di applicare le disposizioni sul nuovo redditometro per l'accertamento del reddito in relazione a periodi d'imposta antecedenti il 2009, nonostante il diverso avviso espresso da alcune Commissioni³¹, stante il chiaro dettato normativo contenuto nel primo comma dell'art. 22 del D.L. n. 78/2010, che in via transitoria ha stabilito che le modifiche apportate all'art. 38 del d.p.r. n. 600/73 hanno effetto per gli accertamenti relativi a redditi per i quali il

²⁹ Cass. civ., sez. trib., 17/12/14, n. 26511; Cass. civ., sez. VI, 6/10/14, n. 21041; Cass. civ., sez. V, 29/01/14, n. 1843; Cass. civ. Sez. V, 31/05/13, n. 13766; Cass. civ., sez. V, 19/04/13, n. 9539; Cass. civ. Sez. Un., 18/12/09, n. 26635, già citata; Cass. civ., sez. V, 19/01/09, n. 1136; Cass. civ., sez. V, 28/01/05, n. 1797, Cass. civ., sez. V, 31/10/05, n. 21165; Cass. civ., sez. V, 24/09/03, n. 14161.

³⁰ Cass. civ., sez. VI, 6/10/14, n. 21041 già citata.

³¹ CTR Veneto, sez. XXX, 3/12/13, n. 123; CTP Reggio Emilia, sez. II, 18/04/13, n. 74; CTP Reggio Emilia, sez. I, 9/10/12, n. 272; BEGHIN, *Gli "accertamenti tagliola" e la stravagante questione della retroattività del nuovo redditometro*, in *Corr. Trib.*, 2014, 9, 668; BASILAVECCHIA, *Problemi veri e falsi del nuovo redditometro (nota a sentenza: Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia, sez. II, 18 aprile 2013, n. 74)*, in *Corr. Trib.*, 2013, 27, 2140.

termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del decreto³².

Antonio Sammarro

³² Cass. civ. sez. VI - 5, 6/10/14, n. 21041, già citata; MARONGIU, *I principi costituzionali del nuovo accertamento sintetico e redditometrico*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 354.