

Giurisprudenza

Se manca la prova di resistenza, ok alla rettifica mista “silenziosa”

6 Settembre 2017

La legislazione vigente non prevede a carico dell'amministrazione fiscale un generalizzato obbligo di confronto, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto

Thumbnail Image not found or type unknown
In tema di accertamento analitico - induttivo emesso ai sensi dell'articolo 39, primo comma, lettera d), del Dpr 600/1973, è legittima anche ai fini Iva la rettifica di tipo “misto”, fondata sia sullo scostamento dagli studi di settore che sulla protratta condotta antieconomica del contribuente, pur in difetto di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, qualora il contribuente abbia eccepito unicamente l'esiguità dello scostamento e non abbia, invece, fornito la “prova di resistenza” (ovvero la dimostrazione che le ragioni che avrebbe potuto addurre qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato sarebbero state tali da comportare un diverso risultato rispetto a quello raggiunto dall'amministrazione finanziaria nell'atto impositivo).

Questa, in sintesi, la conclusione cui è pervenuta la Corte di cassazione nell'ordinanza n. 20267 del 22 agosto 2017.

La vicenda processuale

Il contribuente, titolare di una ditta individuale esercente l'attività di costruzione di edifici e lavori di ingegneria civile, veniva raggiunto, per l'anno 2008, da un avviso di accertamento ai fini Irpef, Irap e Iva, emesso dall'Agenzia delle entrate e fondato sullo studio di settore, limitatamente all'individuazione di dati antieconomici della gestione dell'impresa, nonché sull'esame di dati di bilancio e su altre informazioni presenti in Anagrafe tributaria.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso di parte, rilevando il difetto di instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, essendo l'atto impositivo “*implicitamente*” fondato sullo studio di settore “...anche (per) la presunzione di insufficienza dei ricavi, che

altrimenti risulterebbe (...) priva di un termine di riferimento...".

In secondo grado, la Ctr riteneva, per contro, fondate le ragioni dell'ufficio, evidenziando, da un lato, come l'avviso di accertamento si basasse sullo studio di settore solo con riferimento all'individuazione dei gravi indizi di antieconomicità della condotta imprenditoriale del contribuente (a fronte dei quali lo stesso aveva fornito giustificazioni del tutto generiche); in merito alla mancata instaurazione del contraddittorio, poi, i giudici di seconde cure richiamavano l'orientamento delle sezioni unite (sentenza n. 24823/2015) secondo il quale, allo stato della legislazione, non può ritenersi esistente in capo all'Amministrazione fiscale un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Il contribuente ricorreva per la cassazione della pronuncia della Commissione regionale, muovendo censure estremamente generiche afferenti:

- alla violazione dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale
- al vizio motivazionale in ordine alla asserita infondatezza della pretesa erariale.

La pronuncia della Corte suprema

Con l'ordinanza in commento, i giudici di legittimità ritengono ingiustificate entrambe le censure sollevate dal contribuente.

Sotto il profilo della asserita infondatezza della pretesa impositiva, la Corte osserva che la Ctr ha inquadrato l'avviso di accertamento impugnato come "analitico - induttivo" (articolo 39, primo comma, lettera d), del Dpr 600/1973), in quanto basato non tanto sugli studi di settore, quanto piuttosto sul comportamento antieconomico del contribuente, come tale legittimante la presunzione di sottrazione di materia imponibile oggetto della ripresa fiscale.

Conseguentemente, ad avviso dei supremi giudici, la Commissione regionale ha correttamente applicato i consolidati principi giurisprudenziali secondo i quali *"in materia di Iva, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni..."* (cfr, tra le altre, ordinanza n. 26036/2015).

In particolare, i giudici di secondo grado hanno correttamente rilevato il mancato assolvimento da

parte del contribuente, dell'onere di controprovare le circostanze indiziarie fondanti la ripresa fiscale.

Relativamente alla eccepita mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, la Corte ha ribadito che non sussiste un obbligo generale in tal senso a carico dell'organo accertatore, come risulta, peraltro, da consolidato arresto della stessa giurisprudenza di legittimità.

Il richiamo, in particolare, è alla sentenza delle sezioni unite n. 24823/2015, ove si legge: “*Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto*”.

Quindi, per i tributi non armonizzati, l'obbligo si configura solo se espressamente e specificamente sancito; viceversa, per i tributi armonizzati (Iva), “*...la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso (...) l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto*”.

Alla luce di tali principi, la suprema Corte ritiene non censurabile sul punto la decisione dei giudici dell'appello, atteso che, pur vertendosi (anche) in materia di Iva (tributo armonizzato), la difesa del contribuente si è incentrata esclusivamente sulla non sufficienza dello scostamento dallo studio di settore, “*ma non ha negativamente riscontrato la vera, diversa, base giuridico - fattuale dell'avviso di accertamento oggetto della lite...*”.

In sostanza, il contribuente non ha fornito la “prova di resistenza” (ovvero la dimostrazione, ora per allora, che le ragioni che avrebbe potuto far valere, se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, non erano meramente pretestuose), necessaria ai fini della obbligatorietà del contraddittorio preventivo in ambito Iva.

di

Mariasole Ivaldi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/se-manca-prova-resistenza-ok-alla-rettifica-mista-silenziosa>