Fisco

Accertamento

Redditometro: spazio limitato alla preclusione probatoria

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Avvocato, di Giovanni Cataldi - Loconte & Partners

Il contribuente può provvedere anche in sede contenziosa al deposito della documentazione "generica" richiesta dall'Ufficio.

L'ordinanza n. 11765/2014 è di estrema attualità in quanto riprende la tematica assai dibattuta dell'**utilizzabilità probatoria** dei **documenti** richiesti in sede di invito a comparire e **depositati** "**solo**" **in giudizio** e la loro connessa utilizzabilità, anche alla luce dei primi inviti relativamente agli accertamenti sintetici fondati sul c.d. **redditometro** di "nuova generazione".

Per una esaustiva disamina dell'interessante intervento della Cassazione, è opportuno muovere dal dato normativo.

Ai sensi dell'art. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, "le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri **non esibiti** o **non trasmessi** in risposta agli inviti dell'Ufficio **non possono essere presi in considerazione** a favore del contribuente, ai fini dell'**accertamento in sede amministrativa e contenziosa**. Di ciò l'Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

Una **esimente** alla disposizione citata rinviene dal comma successivo in ragione del quale "le cause di inutilizzabilità previste dal comma precedente non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado **in sede contenziosa** le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per **causa a lui non imputabile**".

Da una prima analisi esegetica del dato normativo, parrebbe che la disposizione di cui all'art. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 abbia **natura restrittiva** nel senso che al di fuori dell'esimente disciplinata dal comma successivo, non vi sarebbero casi di estensione dell'utilizzabilità del materiale probatorio anche in sede contenziosa.

Invero la sentenza oggetto di odierna attenzione offre un'**interpretazione più ampia** del disposto normativo i cui riflessi si riverberano inevitabilmente sulla strategia difensiva del contribuente.

Come noto, dal punto di vista normativo, il "**nuovo redditometro**" prevede un **doppio confronto** con il contribuente, il quale prima si vede notificare un **invito a comparire** per chiarire il motivo dello scostamento tra spesse attribuite e reddito dichiarato, ed in un secondo momento, in ipotesi di mancata archiviazione della pratica, gli viene notificato l'invito al contraddittorio finalizzato all'accertamento con adesione.

Il primo invito molto spesso contiene una **richiesta generica** di giustificazione delle spese sostenute.

È la prima fase di **contraddittorio** con il contribuente e l'Amministrazione finanziaria si limita al reperimento, ove possibile, di tutta la documentazione idonea a fornire una prima depurazione delle spese giustificate.

Al contribuente possono prospettarsi diverse soluzioni:

- **non depositare** alcun documento per specifica volontà, onde far valere in altra sede la valenza probatoria del materiale conferito;
- **depositare** la documentazione richiesta;
- **impossibilità di depositare** la documentazione richiesta visti gli esigui tempi molto spesso concessi al contribuente ai fini del recupero del materiale su cui fondare la giustificazione.

In ipotesi di mancato deposito della documentazione in fase di contraddittorio, gli Uffici sovente eccepiscono l'**inutilizzabilità** del materiale depositato in sede contenziosa per violazione dell'art. 32, D.P.R. 600/73.

La Corte di Cassazione, con una **interpretazione** più "**garantista**" e confacente ai più generali principi di collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria riconosce l'opportunità di depositare il compendio probatorio anche in sede contenziosa qualora la richiesta dell'Ufficio non sia strettamente circostanziata ad uno specifico rilievo.

Ad litteram, "il fatto che la documentazione non sia stata esibita in sede amministrativa, può giustificare la condotta della Amministrazione che proceda ad accertamento, ma non determina la impossibilità di produrre tale documentazione in sede contenziosa; posto che tale significativa sanzione scatta solo ove la Amministrazione, invece di esercitare i propri poteri di indagine ed accertamento bancario, inviti il contribuente ad esibire la specifica documentazione relativa a tali rapporti".

Questa posizione dei Massimi Giudici induce ad una **interpretazione** invece **rigorosa** del termine "**invito**" contenuto nella norma. Richiedendo che tale "invito" sia specifico e puntuale, oltre che accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza ai fini dell'applicazione del regime della preclusioni.

Invero, una importante forma di apertura verso un regime meno rigido delle preclusioni rinviene direttamente da un recentissimo documento di Prassi dell'Amministrazione finanziaria (Circolare Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 10/E).

Infatti l'Agenzia, basandosi essenzialmente sul dato normativo, non ha mancato di precisare che il comma 7 dell'art. 38, D.P.R. n. 600/1973 prevede un secondo momento obbligatorio di confronto, quale ulteriore **garanzia** per il contribuente, e quindi, in quella ulteriore fase non può escludersi che il contribuente possa presentare elementi giustificativi non forniti già nella prima fase.

Copyright Wolters Kluwer Italia © Riproduzione riservata

Le ragioni di tale presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, a parere di chi scrive, rinvengono da una visione d'insieme del intero procedimento amministrativo che altrimenti nel secondo contraddittorio sarebbe monco di una importante fase di reperimento dati e quindi di istruttoria.

Invero, la disposizione oggetto di attenzione (art. 32, D.P.R. 600/1973), deve essere letta a parere dei Massimi Giudici, in armonia con i principi costituzionalmente garantiti (*in primis* articoli 24 e 53 Cost.) e dunque deve essere applicata in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti (sentenza 6 settembre 2013, n. 20487, Cass. SS.UU. 25 febbraio 2000, n. 45).

La sentenza, appare indirizzata verso una **maggiore tutela** nei confronti del contribuente sia in fase amministrativa, nell'ottica di un rigoroso rapporto di **collaborazione** tra contribuente e amministrazione Finanziaria, sia processuale in ragione del rispetto del "**giusto procedimento**", con una sensibile riduzione del regime delle preclusioni in ragione di una lettura Costituzionalmente orientata dell'art. 32.

Copyright Wolters Kluwer Italia © Riproduzione riservata