

Giurisprudenza

## Giro di vite sull'analitico-induttivo

10 Gennaio 2008

Le medie di ricarico del settore non sono da sole sufficienti a invertire l'onere della prova a carico del contribuente

**Thumbnail** Image not found or type unknown Per la rettifica del reddito non è sufficiente il calcolo basato soltanto sulle percentuali di ricarico delle merci vendute, determinate in base alle medie del settore. Con la sentenza n. 22938/2007, la sezione tributaria della Cassazione è nuovamente intervenuta sulla controversa questione della quantità (e qualità) degli elementi indiziari adducibili dall'ufficio come prove, ai fini della determinazione del maggior reddito secondo il metodo "analitico-induttivo", mutando l'orientamento espresso solo pochi mesi or sono (sentenza 7 maggio 2007, n. 10345).

La questione trattata dai giudici di legittimità riguarda i presupposti per l'applicazione dell'accertamento ex articolo 39, comma 1, lettera d), Dpr 600/1973, fondato, come noto, su presunzioni semplici, purchè assistite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Il ricorso a tale metodo di ricostruzione presuntiva del reddito è alternativo a quello "induttivo" (articolo 39, comma 2), potendosi prescindere in tutto o in parte dal bilancio e dalle scritture contabili qualora i dati ivi indicati siano ritenuti inattendibili; in particolare, quando vi è contraddizione tra i dati rilevati e le caratteristiche dell'attività (*cf*r articolo 62-*sexies*, comma 3, DI 331/1993).

In ogni caso, tutte le volte che l'ufficio ritenga di discostarsi dagli elementi tratti dalla dichiarazione dei redditi, ovvero dalla contabilità, occorre porre a fondamento dell'accertamento elementi collegati alla specifica attività del contribuente.

E' di palese evidenza che, nell'ambito dell'attività di verifica, agli uffici finanziari spetta un compito di notevole importanza che consiste nel dare una propria, autonoma, valutazione ai fatti ai quali è ricollegabile l'esistenza dell'evasione. Dalla valutazione dei fatti aziendali, quindi, l'ufficio è in

grado di stabilire l'attendibilità o meno delle scritture contabili e della dichiarazione dei redditi, al fine di decidere di prescindere dai dati noti, utilizzando elementi probatori tratti dalla comune esperienza.

L'esistenza dei presupposti di legge a legittimazione dei rilievi compiuti dall'ufficio secondo il metodo induttivo comporta, dal lato del contribuente, una ripartizione dell'onere probatorio a suo carico, essendo ritenuto il soggetto maggiormente in grado di assolvere tale onere.

La materia dell'accertamento induttivo è regolata dal principio della presunzione semplice, in base al quale dal fatto noto è fatto risalire il fatto ignoto attraverso un *iter* logico-ricostruttivo, basato, in prevalenza, su dati tratti dall'esperienza comune. Colui che intenda contestare l'efficacia presuntiva di tali fatti, ha l'onere di provare quelli sui quali si fondano le sue eccezioni (inversione dell'onere della prova).

In base alla sentenza 22938/2007, l'accertamento di un maggior reddito determinato con l'applicazione delle percentuali di ricarico medie del settore è da solo insufficiente a determinare l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Secondo la Cassazione, infatti, il ricorso agli elementi presuntivi tratti dalle medie di ricarico deve essere "*ulteriormente assistito da altri elementi di segno convergente*", in rapporto a vari indici presuntivi desunti "*dall'ubicazione geografica, dall'area urbana, a quella periferica, alla tipologia dell'esercizio, alle condizioni personali di chi svolge l'attività esaminata, a campioni di prodotto di particolare significato ecc.*".

In sostanza, la Corte è intervenuta a precisare le caratteristiche dell'accertamento induttivo, ritenendo che l'esistenza dei presupposti di legittimità sia fondata su elementi che, ancorché di carattere indiziario, siano strettamente attinenti al caso concreto, introducendo, così, altri elementi di prova che avvalorino la tesi dell'ufficio.

Sebbene nella motivazione della sentenza in commento non vi siano riferimenti espliciti agli studi di settore, i giudici sembrerebbero ispirarsi proprio alla logica del dato di natura economico-strutturale desunto dalle caratteristiche dell'attività, tenuto conto di indici di molteplice natura, tipico degli studi di settore.

In realtà, si osserva che la materia degli elementi probatori a sostegno dell'accertamento "analitico-induttivo" è il teatro di oscillanti decisioni della giurisprudenza tributaria, specialmente della V sezione della Cassazione.

L'orientamento seguito con la sentenza in commento, con riferimento proprio alle rettifiche del

reddito fondata sulle sole medie di ricarico, si inserisce nel filone già aperto dalla pronuncia n. 1452/2007, in base al quale detti valori - qualificati il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei - *"in nessun caso possono giustificare presunzioni qualificabili come gravi e precise"*, da confortare, quindi, con altre risultanze. Tuttavia, la pronuncia 22938/2007 ha assunto una posizione più netta, ampliando il novero dei fatti che possono giustificare in maniera concorde la rettifica del reddito fondata sulle medie di ricarico.

A fronte di ciò, si rileva che una recente decisione (Cassazione, sentenza 8643/2007) della stessa sezione V ha ritenuto ammissibile il metodo di rideterminazione induttiva del reddito basato anche su di un solo elemento ritenuto idoneo a fondare la rettifica (si trattava, nel caso in esame, del cosiddetto "tovagliolometro", con il quale dal consumo medio dei tovaglioli - dato noto - era dato evincere il numero dei pasti consumati - dato ignoto). In proposito, la legge, in particolare l'articolo 62-sexies, DI n. 331/93, ammette il ricorso a elementi desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni dell'attività esercitata. In sostanza, qualunque dato tratto dall'esperienza comune potrebbe essere significativo, allorché vi siano *"gravi incongruenze fra i valori dichiarati e quelli ragionevolmente attesi"*. Il che, in ogni caso, richiede che l'accertamento sia dotato di un apprezzabile convincimento sulla verosimiglianza dei fatti da cui deriva un maggior reddito imponibile.

Inoltre, riguardo all'inversione dell'onere della prova a sfavore del contribuente, sempre la Cassazione (sentenza 10345/2007) ha affermato, in maniera altrettanto decisa, che anche un unico elemento di prova è idoneo ad addossare al contribuente l'onere di contestare la presunzione concernente maggiori redditi non dichiarati, provando fatti o circostanze in contrasto con detta presunzione (la Suprema corte ha ritenuto valido l'accertamento fondato sull'accertamento a carico di un professionista di maggiori ricavi desunti dall'emissione di assegni a suo favore da parte di terzi, anche in assenza di ulteriori e più circostanziati elementi).

Si ritiene che la problematica, lungi dall'essere risolta alla stregua di criteri univoci e universalmente applicabili, possa essere affrontata razionalmente e nel rispetto dei principi che governano l'onere della prova con riferimento alle caratteristiche del caso concreto, tenuto conto della idoneità e possibilità concreta dello specifico soggetto sul quale grava l'onere di allegare e dare dimostrazione di circostanze idonee a contrastare i fatti adottati dall'Amministrazione.

di

**Salvatore Sardella**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/giro-vite-sullanalitico-induttivo>