Gli accertamenti devono basarsi su dati certi

di Federico Gavioli

Pubblicato il 3 Maggio 2011

la Cassazione bacchetta il comportamento tenuto dall'amministrazione finanziaria che, con evidente superficialità, effettua accertamenti nei confronti dei contribuenti, se mancano presunzioni gravi, precise e concordanti

Con la sentenza n. 3326 dell'11 febbraio scorso la Corte di Cassazione "bacchetta" il comportamento tenuto dall'amministrazione finanziaria che, con evidente superficialità, effettua accertamenti nei confronti dei contribuenti; per i giudici di legittimità la presenza di un floppy disc, contenente l'indicazione di ricavi in nero, non può giustificare un accertamento di maggiori ricavi di un'impresa, mancando presunzioni gravi, precise e concordanti che connotano un quadro probatorio.

Il caso preso in esame dai giudici di legittimità trova origine a seguito dell'impugnazione da parte di una SAS di un avviso di accertamento e rettifica emesso dall'Agenzia delle Entrate la quale, in base al PVC emesso dalla Guardia di Finanza, aveva accertato una maggiore IRAP ed una maggiore IVA dovute a vendite in evasione comprovate da contabilità nera contenuta in due floppy disc; l'Agenzia delle Entrate aveva ricostruito gli acquisti effettivi rettificando la percentuale di ricarico ad essi applicata (risultante dal rapporto tra acquisti e ricavi dichiarati) dal 34,12% al 38% (media risultante dagli studi di settore), ritenendosi per quanto *"emerso dal P.V.C. integralmente inattendibile la contabilità sociale"*.

La C.T.R. della Campania aveva respinto l'appello dell'Ufficio avverso la decisione della C.T.P. di Napoli la quale aveva accolto il ricorso della contribuente.

Su l'argomento delle presunzioni, in diritto processuale sia civile sia penale, si è formata una fitta rete di regole legali di valutazione che limitano in un qualche modo il potere del giudice di valutare liberamente le presunzioni stesse. Da queste regole nasce la distinzione tra presunzioni semplici e presunzioni legali:

- le presunzioni semplici (*o praesumptiones hominis*) sono quelle che la legge lascia al libero apprezzamento del giudice.
- le presunzioni legali (o *praesumptiones iuris*) sono invece quelle il cui valore probatorio è riconosciuto una volta per tutte dalla legge, senza che il giudice le possa valutare liberamente.

A loro volta le presunzioni legali si suddividono a seconda del grado di vincolo in:

1. Presunzioni legali assolute (o *praesumptiones iuris et de iure*), contro cui non è ammessa la prova contraria, e
2. Presunzioni legali relative (o *praesumptiones iuris tantum*) contro cui è possibile fornire una prova contraria.

Le presunzioni semplici sono quelle che la legge non stabilisce espressamente, rimettendole al libero apprezzamento del giudice. In tal senso si esprimeva il codice civile del 1865 all'art.1354 "*Le presunzioni che non sono stabilite dalla*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

legge, sono lasciate alla prudenza del giudice" e ancora adesso si esprime il codice civile del 1942 all'art. 2729 "*Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice*". Sono cioè quelle che il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto.
Gli stessi articoli del Codice Civile aggiungono che il giudice non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Dunque non si tratta di una libertà di apprezzamento senza limiti. La legge esige infatti una particolare cautela nel lasciare entrare nel processo le regole di esperienza con le quali dedurre da fatti noti i fatti ignoti. Gravi e precise significa infatti che tali regole devono essere serie. Concordanti significa, invece, che si auspica un concorso di più indizi, non escludendo però che anche una sola presunzione possa bastare al convincimento del giudice. Le presunzioni legali sono quelle presunzioni la cui efficacia, o il cui valore, non sono rimesse al libero apprezzamento del giudice, ma alla legge. Sono quelle conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto.

Le presunzioni negli accertamenti tributari

Nella sentenza n. 8643/2007, la stessa Suprema Corte dispone: "*gli accertamenti di cui agli artt. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ... possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore*". Il richiamato art. 39, c. 1, lett. d, D.P.R. 600/1973, poi, si compone di due periodi:

- il primo consente la rettifica della dichiarazione sulla base dell'ispezione delle scritture contabili nonché sulla base dei dati e delle notizie raccolti in seguito ad inviti, accessi, ecc. (rettifiche analitiche);
- il secondo periodo consente la rettifica sulla base di presunzioni semplici, purché queste risultino gravi, precise e concordanti.

E' evidente di conseguenza , in base all'enunciato dettato normativo, che il riferimento dell'art. 62-sexies del decreto legge 30 agosto 1993, n.331, all'art. 39, co. 1, lett. d) vada inteso come rivolto al secondo periodo di tale lettera. Il Legislatore, difatti, oltre ad inquadrare gli accertamenti determinati dagli studi di settore tra quelli basati su presunzioni semplici, ha ulteriormente richiesto, per legittimare l'accertamento, che vi siano "gravi incongruenze" tra i ricavi/compensi dichiarati e quelli derivanti dagli stessi studi.

Sono tali incongruenze, quindi, a conferire allo scostamento risultante dall'applicazione degli studi di settore i requisiti di gravità, precisione e concordanza. Per cui, solo laddove l'Ufficio provi la sussistenza delle stesse, sorge in capo al contribuente il conseguente onere di fornire la prova contraria, senza alcuna inversione dunque dell'onere della prova a fronte di una presunzione che, per legge ed interpretazione giurisprudenziale, è semplice e non legale.
Quest'ultima, difatti, dovrebbe dispensare da qualunque prova colui a favore del quale essa è stabilita (art. 2728 c.c.), circostanza questa del tutto assente nel caso preso in esame dalla Cassazione , in cui, invece, l'Ufficio è sempre tenuto per primo a provare le gravi incongruenze, affinché sorga in capo al contribuente il conseguente onere della prova.

I giudici della Cassazione di esprimono

La Corte di Cassazione nell'analizzare le molte motivazioni del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, nel premettere che il ricorso deve essere respinto, pone nella parte iniziale particolare attenzione al concetto di presunzioni semplici. Secondo quanto disposto dall'articolo 2729 del Codice Civile le presunzioni semplici, come già accennato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

nel paragrafo precedente, sono lasciate alla prudenza del giudice il quale non deve che ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

Nella sentenza in commento i giudici di legittimità concordano con quanto asserito dalla C.T.R.; i giudici di appello hanno ritenuto di condividere la decisione dei giudici della C.T.P. che avevano annullato l'atto impositivo perché carente di motivazione, e anche perché l'elemento probatorio a fondamento dello stesso non era sostenuto e sufficientemente provato e non fondato su presunzioni gravi precise e concordanti.

Per i giudici di legittimità è compito dell'amministrazione finanziaria dimostrare la maggiore capacità contributiva del soggetto verificato nonché i presupposti di fatto e di diritto sui quale la pretesa di un maggior reddito è fatta valere nei suoi confronti. Nel caso in esame l'Agenzia delle Entrate non è stata in grado di fornire elementi presuntivi sul maggiore reddito accertato nei confronti della società, per cui la Cassazione rigetta il ricorso e condanna le Entrate a rifondere alla società le spese processuali.

La Suprema Corte, con tale decisione, ristabilisce quindi un equilibrio rispetto alla partizione dell'onere probatorio, di cui all'art. 2697 del Codice Civile; quando si hanno delle presunzioni semplici per le quali *"l'onere probatorio incombe sull'amministrazione finanziaria, occorre che la stessa, porti in giudizio elementi presuntivi che abbiano un elevato grado di probabilità riguardo al fatto presunto"*.

3 maggio 2011
Federico Gavioli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D