

Accertamento

L'autonomia dell'accertamento analitico ed extracontabile tra motivazione, prova e processo

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 14 novembre 2014 (6 novembre 2014), n. 24278 - Pres. e Rel. Cicala

Accertamento - Accertamento induttivo - Inattendibilità delle scritture contabili - Motivazione dei presupposti - Prova degli elementi indiziari che giustificano il maggior reddito accertato - Necessità - Indicazione di tali elementi in sede di appello - "Mutatio libelli" - Insussistenza

In materia di accertamento induttivo extracontabile, l'Agenzia delle entrate non può limitarsi a indicare le ragioni a supporto della ritenuta inattendibilità delle scritture contabili, ma deve altresì fornire gli elementi indiziari che giustificano la quantificazione del maggior reddito accertato. Non costituisce una "mutatio libelli", non ammessa in sede di atto di appello, la qualificazione, come "induttivo", di un accertamento condotto con modalità analitica, laddove, comunque, sussistano i presupposti sostanziali per lo svolgimento di un accertamento di tipo induttivo.

Svolgimento del processo e motivi della decisione

1. La ditta individuale denominata "M.A. di M.M." ricorre per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana 7/24/12 del giorno 19 gennaio 2012 che accoglieva l'appello dell'Ufficio dichiarando la legittimità di avviso di accertamento relativo ai redditi dell'anno 2000.

2. L'Agenzia si è costituita, in giudizio.

3. Il ricorso è apparso al relatore fondato con la seguente relazione:

Sostiene l'Agenzia che l'accertamento di cui si discute ha natura induttiva e fin dall'avviso di accertamento sono stati posti in campo tutti gli elementi necessari (inattendibilità della contabilità aziendale) a legittimare tale tipo di accertamento. E quindi è irrilevante la circostanza, sottolineata invece dal ricorrente secondo cui vi è stata *immutatio libelli*, che nella prima fase del processo la Agenzia abbia qualificato come analitico l'accertamento stesso.

Anche volendo seguire tale impostazione sostanzialistica, la motivazione della sentenza di secondo grado appare però - sotto un profilo fondamentale - carente, in quanto non contiene alcun elemento idoneo a sorreggere la quantificazione del *petitum* da parte della Agenzia. Una non corretta

contabilizzazione delle rimanenze di magazzino può infatti sorreggere anche un accertamento induttivo, ma occorre che, sia pure con presunzioni semplici, la Amministrazione dimostri come da tale inesatta contabilizzazione possa ricavarsi un maggior reddito dell'impresa.

In proposito, la sentenza di questa Corte n. 17952 del 24 luglio 2013 ha affermato che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile e quello condotto con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati è tale da non consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c. Nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze

del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti” ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva *ex artt. 2727 e 2729 c.c.* E ne ha dedotto che l'eventuale errore qualificatorio sul tipo di accertamento, non rileva *ex se* come violazione di legge, soggiungendo però che esso refluisce in un errore sull'attività processuale *ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4*, o in un errore sulla selezione e valutazione del materiale probatorio, *ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5*.

4. Il Collegio ha osservato come dalla sentenza impugnata emerge che l'avviso di accertamento è stato posto in essere seguendo il metodo analitico, cioè affermando che le irregolarità contabili relative alle rimanenze finali avrebbero determinato la ineducibilità delle rimanenze stesse, accrescendo così il reddito imponibile del valore di queste rimanenze, indicato dal contribuente (oltre 150 mila euro).

Nell'atto di appello (e nel ricorso per cassazione) è stato invece sostenuto che quelle stesse irregolarità avrebbero determinato la inattendibilità di tutta la documentazione aziendale, giustificando un intervento con metodo induttivo (e non analitico). Si tratta di un passaggio che di per sé non determinerebbe una *immutatio libelli* ove non mutino i presupposti di fatto su cui poggiano le due valutazioni. Ma che richiede siano stati messi in campo fin dall'accertamento originario gli elementi presuntivi attraverso cui sia possibile individuare induttivamente un reddito imponibile diverso rispetto a quello dichiarato.

In altre parole: se si sostiene la ineducibilità di una posta passiva l'incremento dell'imponibile è pari alla posta passiva stessa (e non è necessaria una specifica motivazione circa l'ammontare dell'accertamento). Se invece l'Amministrazione sostiene la inattendibilità delle scritture obbligatorie, deve fornire un qualche elemento indiziario (studi di settore, medie di ricarico ...) che consenta di quantificare la pretesa tributaria.

Ciò nel caso di specie non è avvenuto; e se ne mostra consapevole la Avvocatura erariale che dopo aver sostenuto che la “la metodologia accertativa condotta è stata quella di tipo induttivo (e non anche analitico)”, ha poi però argomentato circa l'ammontare della presunta evasione ricorrendo a un ragionamento tipicamente analitico.

Anche il giudice di secondo grado, del resto, sembra in alcuni passaggi della sentenza voler recuperare la tesi dell'accertamento analitico (in questo

senso è la citazione della sentenza n. 23950 del 2011), ma subito afferma l'esistenza di irregolarità contabili tali da legittimare un accertamento induttivo (in questo senso milita la citazione della sentenza n. 27068 del 2006).

In definitiva, il Collegio ha ritenuto che la mancata indicazione degli elementi presuntivi utilizzabili per un accertamento induttivo abbia determinato la inammissibilità dell'atto di appello, in quanto non idoneo a sorreggere il dispositivo richiesto.

L'andamento della controversia giustifica la compensazione delle spese del grado di appello. Le spese del giudizio di legittimità si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, e decidendo nel merito dichiara inammissibile l'appello dell'Ufficio. Compensa fra le parti le spese del giudizio di appello; condanna la resistente alle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 2000 onnicomprensivi (oltre agli accessori di legge).

La dicotomia tra accertamento analitico e accertamento induttivo nella fase procedimentale e in quella processuale

di Philip Laroma Jezzi

La Corte di cassazione si pronuncia, con un'ordinanza di accoglimento del ricorso del contribuente, sulla modificabilità della motivazione dell'atto di accertamento e sul contenuto dell'onere probatorio gravante sull'Agenzia delle entrate a seguito della sua riqualificazione da analitico/contabile a induttivo/extracontabile. I giudici di legittimità - premesso che all'Amministrazione finanziaria è consentito, in sede di appello, qualificare come induttivo un accertamento "nato" come analitico, qualora comunque risulti e sia dimostrata la sussistenza di taluna delle condizioni che lo legittimano - hanno poi affermato che alla fase "destruens" (avente ad oggetto - nella specie - l'attendibilità delle scritture contabili) deve seguire quella "costruens", concernente l'indicazione degli elementi probatori che dimostrino la sussistenza di un reddito non dichiarato.

Mi domando come sarebbe bello se il perimetro dei poteri dell'Amministrazione finanziaria - indipendentemente dalla loro ampiezza - fosse chiaro al di là di ogni ragionevole dubbio; e se sia un buon segno che la Corte di cassazione sia ancora impegnata nell'opera di chiarimento dei presupposti delle metodologie - analitiche o induttive - disciplinate da una norma, come l'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973:

(i) promulgata il 29 settembre 1973 (41 anni fa);
 (ii) costituente il fulcro intorno al quale ruota l'accertamento dei redditi delle imprese e dei lavoratori autonomi (1).

I compagni di liceo che hanno imboccato strade diverse dalle nostre - per esempio, lo studio della fisica o della medicina - oggi si pongono domande diverse da quelle che si erano posti gli Autori dei libri sui quali essi studiavano all'Università: sono, in altre parole, andati avanti. Noi no, pur non essendo degli storici, siamo ancora a interrogarci sulle stesse cose: se una certa circo-

stanza, presa in considerazione nell'ambito di un ragionamento induttivo, sia grave, precisa e concordante - e dunque utilizzabile in seno a un accertamento analitico -, oppure non lo sia, e quindi possa essere dedotta solo se la cornice sia quella di un accertamento induttivo; oppure, quale sia il discrimine tra una contabilità solo parzialmente inattendibile ovvero assolutamente inattendibile; oppure, ancora, quale sia il grado di attendibilità degli strumenti statistico-presuntivi messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate.

È ovvio come la risposta a questo paradosso stia nella semplicità delle norme e delle procedure; la risposta data dal Legislatore è invece totalmente diversa e, tutto sommato, risulta pure offensiva: è la "semplificazione" (2). La fiscalità di uno Stato moderno è ovviamente una cosa complessa, come lo è d'altronde (e molto di più), a titolo di esempio, la meccanica quantistica: ma, mentre i matematici e i fisici sono alla ricerca di equazioni che riconcilino i diversi mondi della loro speculazione intellettuale nel modo più semplice possibile (3), noi lavoriamo con una matassa di concetti vaghi (4), la cui

Philip Laroma Jezzi - Professore aggregato di Diritto tributario presso l'Università degli studi di Firenze e Avvocato in Firenze, MA tax - Institute of Advanced Legal Studies - Londra

Note:

(1) Ossia, ovviamente, i redditi sui quali, da un lato, si fonda la maggior parte della contribuzione e, dall'altro, si pongono i maggiori problemi di evasione ed elusione fiscale.

(2) Pare che Albert Einstein consigliasse esattamente l'opposto: "Make everything as simple as possible, but not simpler".

(3) L'equazione $E=mc^2$ è un esempio di "gestione semplice" di un problema complesso.

(4) Ecco, invece, un buon esempio di "gestione complessa" di un problema complesso: "quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute, da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica". Mettiamo in mano alle centinaia di Uffici territoriali sparsi per l'Italia una defi-
 (segue)

peggior cura è appunto la semplificazione, ovvero l'equivalente del tentativo di sciogliere un nodo tirando all'impazzata i suoi due estremi.

Determinazione del reddito in base alle scritture contabili

Con l'ordinanza in commento, la Corte di cassazione torna, per l'appunto, sui criteri ai quali accertatori, accertati e giudici, sono chiamati ad adeguarsi nell'applicazione dei primi due commi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973. Il problema è qui analizzato da un duplice angolo visuale:

- (i) della possibilità che l'Agenzia delle entrate, in corso di causa, riqualifichi (da analitico a induttivo) l'accertamento notificato al contribuente e del diverso onere probatorio su di essa gravante in conseguenza di tale riqualificazione;
- (ii) della "sede" nella quale tale - "sopravvenuto" - onere probatorio deve essere assolto.

Riqualificazione dell'accertamento analitico come induttivo

Esaminiamo il primo profilo. Da quanto è dato comprendere dalla fugace descrizione dello svolgimento del processo contenuta nell'ordinanza, il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso del contribuente e, nell'atto d'appello da essa interposto, l'Agenzia aveva lamentato che l'avviso di accertamento impugnato doveva qualificarsi come induttivo, nonostante che nella relativa motivazione essa si fosse limitata - con metodo analitico - a contestare la deducibilità delle rimanenze finali, siccome contabilizzate in modo irregolare. In altre parole, sembrerebbe che l'Agenzia, pur essendosi nella fase precontenziosa mossa nel solco di un accertamento analitico - avendo ripreso a tassazione un singolo componente di reddito (le rimanenze finali) -, in appello avrebbe tentato di virare riqualificando l'accertamento come induttivo, alla luce degli elementi sin dall'inizio dedotti in giudizio e, segnatamente, della totale inattendibilità della contabilità.

La Suprema Corte, sposando, in via d'ipotesi, l'approccio "sostanzialistico" dell'Agenzia - e quindi ammettendo che quest'ultima non avesse cambiato in corsa la metodologia di quantificazione del *petitum*, da considerarsi dunque di tipo

induttivo sin dall'inizio - perviene comunque alla conclusione che l'attore in senso sostanziale (l'Agenzia appunto) non avesse nella specie assolto all'onere di indicare e provare le circostanze sulle quali si fondava la determinazione del *quantum* della pretesa.

Ma vediamo più schematicamente il ragionamento della Corte:

(i) ricorrendone i presupposti sostanziali, l'Agenzia può, anche in sede di appello, qualificare come induttivo il proprio avviso di accertamento, sebbene esso sia stato *ab initio* formulato con metodo analitico: una tale condotta processuale non integra, infatti, una *mutatio libelli* non ammessa poiché suo tramite non si modificano i presupposti di fatto sui quali poggiano le due valutazioni (*id est*, irregolare contabilizzazione delle rimanenze finali);

(ii) nella specie, tali presupposti sostanziali sussistevano sin dall'inizio poiché "una non corretta contabilizzazione delle rimanenze finali di magazzino può sorreggere anche un accertamento induttivo" (5);

(iii) ciò premesso, e tuttavia, un accertamento di tipo induttivo richiede che l'Agenzia "fornisca un qualche elemento indiziario (studi di settore, medie di ricarico ...) che consenta di quantificare la pretesa tributaria" (6);

(iv) tale elemento indiziario non può essere, di per sé, rappresentato dalla irregolare contabilizzazione delle rimanenze.

Riassumendo ancora, il "cuore" della decisione si lascia individuare nelle seguenti due statuizioni. La prima è che, l'Agenzia delle entrate non incorre in una *mutatio libelli* vietata laddove (sussistendone i presupposti sostanziali: nella specie, l'inattendibilità della contabilità) muti in corso di causa la qualificazione dell'accertamento da analitico in induttivo. Si tratta, ritengo, di un'affermazione preoccupante sotto il profilo,

Note:

(segue nota 4)

nizione del genere (contenuta come noto nell'art. 39, comma 2, lett. d), e domandiamoci se ha senso aspettarsi che il risultato possa essere, anche con tutte le migliori intenzioni, quello di una gestione coerente e uniforme dello strumento dell'accertamento induttivo.

(5) Punto n. 3 dell'ordinanza.

(6) Punto n. 4 dell'ordinanza.

soprattutto, della tensione che si viene così a creare con l'obbligo di motivazione degli atti impositivi; obbligo che ovviamente ha la funzione, da un lato, di consentire un consapevole esercizio del diritto di difesa (è indubbio, infatti, che il contribuente ha interesse e diritto a sapere sin dall'inizio se la pretesa formulata nei suoi confronti si fonda su una rettifica di matrice analitica o induttivo-extracontabile) e, dall'altro, di rappresentare la "cartina di tornasole" della correttezza e dell'efficienza dell'operato della P.A. La seconda sta nella - questa volta condivisibile - affermazione che la comprovata inattendibilità della contabilità (derivante anche solamente dall'irregolare contabilizzazione delle rimanenze finali) può sì far scattare un accertamento ex art. 39, comma 2 cit., ma nulla dice in merito alla quantificazione induttiva del reddito autorizzato da tale proposizione normativa: a quest'ultimo fine, è necessario che l'Agenzia indichi ulteriori elementi indiziari sulla base dei quali viene "ricostruito" il *quantum* accertato.

Riqualificazione e prova dell'accertamento in sede di appello

E' dall'altro angolo visuale dal quale il caso è stato esaminato dalla Corte che sembra maggiormente dipendere la decisione di accogliere il ricorso del contribuente, dichiarando inammissibile l'appello dell'Agenzia.

Come si è premesso, i giudici di legittimità si sono preoccupati di precisare quando il supporto probatorio di tipo indiziario che caratterizza l'accertamento extracontabile debba essere dedotto ("messo in campo", secondo la terminologia utilizzata).

A questo riguardo, l'ordinanza pare inficiata da una qualche contraddittorietà.

In effetti:

(i) da una parte, si afferma la necessità che "siano stati messi in campo fin dall'accertamento originario gli elementi presuntivi attraverso cui sia possibile individuare induttivamente un reddito imponibile diverso rispetto a quello dichiarato" (7);

(ii) dall'altra, si sostiene altresì come la conclusione alla quale si perviene circa la inammissibilità dell'appello erariale sia da imputare alla circostanza che l'Agenzia non aveva indicato gli

elementi presuntivi utilizzabili per l'accertamento induttivo nello stesso atto appello, così lasciando intendere che, se essi fossero stati viceversa indicati in tale sede, la decisione sarebbe stata diversa.

Il disposto dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992 (8) - a mente del quale il giudice d'appello "non può disporre nuove prove salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potuto fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile" - pare fraporsi in maniera netta alla possibilità che l'Agenzia delle entrate indichi solamente nell'atto di appello gli elementi indiziari posti a base dell'accertamento induttivo.

Una possibilità di riconciliazione delle due statuizioni - che, tuttavia, comunque non risolve l'anomalia della statuizione indicata *sub ii*) (9) - potrebbe essere quella di ritenere che la Corte avrebbe comunque accolto il ricorso della parte privata, anche se l'atto di appello avesse contenuto l'indicazione degli elementi indiziari; soltanto che la decisione non sarebbe stata di inammissibilità dello stesso, ma di nullità dell'avviso di accertamento siccome infondato per mancato assolvimento dell'onere della prova (10).

Note:

(7) Cfr. il punto n. 4 dell'ordinanza, terzo periodo. Affermazione, d'altra parte, a maggior ragione in contrasto con quanto riferito al punto precedente a proposito dell'asserita facoltà dell'Agenzia delle entrate di modificare la motivazione dell'accertamento (da analitico in extracontabile) in corso di causa.

(8) Su cui, in generale, F. Pistolesi, "Commento all'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992", in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Baglione - Menchini - Miccinesi (a cura di), Milano, 2004, pag. 674 ss.

(9) In effetti, come si può pensare che, non avendo l'Agenzia indicato gli elementi presuntivi sottostanti alla quantificazione del maggior reddito, né nell'avviso di accertamento, né, comunque, negli atti processuali di primo grado, avrebbe potuto sanare tale carenza di prova con l'atto di appello? Si veda, ad esempio, Cass. n. 8136 del 2012.

(10) Sul punto non si può che rinviare agli insuperati lavori di C. Glendi, "L'istruttoria nel nuovo processo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 1996, *passim* e di P. Russo, "Problemi della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 2000, pag. 375 ss.