



Il binomio presunzioni-razionalità economica nella tematica dell'accertamento tributario

di **Arnaldo Amatucci**
e **Marco Amatucci**
Avvocati in Arezzo

L'argomento delle presunzioni è di attualità soprattutto perché la giurisprudenza del Supremo Collegio ne ha rafforzato l'uso introducendo e legittimando, a fondamento dello stesso, i criteri della razionalità economica ed in ultimo della stessa ragionevolezza.

Quando poi la Corte si è posta il problema della riferibilità degli anzidetti criteri al quadro normativo, la risposta è stata che gli stessi possono essere ricondotti, per quanto riguarda le imposte indirette, al comma 1, dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e precisamente alla lettera *d*) in cui si consente la rettifica attraverso l'uso di presunzioni semplici.

Lo schema costruito dal Supremo Collegio si articola nelle seguenti proposizioni:

1) la prova presuntiva costituisce uno strumento espressamente richiamato dalla normativa tributaria, sia al ricordato art. 39, sia, per quanto riguarda anche l'Iva all'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il riferimento alle presunzioni riguarda anche l'accertamento induttivo, disciplinato corrispettivamente alle predette imposte al comma 2 dell'art. 39 e all'art. 55. Questo il quadro relativo all'azionabilità delle presunzioni in sede di accertamento e rettifica;

2) il significato giuridico delle presunzioni semplici o semplicissime (per tali intendo quelle consentite nell'accertamento induttivo) è quello disciplinato nel codice civile agli artt. 2727 e seguenti ed attinge alla consolidata interpretazione di queste norme sul piano della giurisprudenza e della dottrina;

3) la prova presuntiva può fondarsi, oltre che su elementi plurimi aventi le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza, come è nella

rappresentazione tipica, anche su un solo elemento, purché questo assolve, anche sul piano della sola probabilità, alla dimostrazione del nesso tra fatto noto e quello che si intende dimostrare;

4) alla stregua di quanto affermato al punto precedente, un solo elemento certo può consentire di contestare e travolgere l'intera contabilità del contribuente e di disattenderla completamente, ai sensi dell'art. 39, comma 1. Detto approccio è identificato come accertamento misto, in quanto partecipa sia di quello analitico che di quello induttivo.

In questo scritto si intende riflettere su questo ultimo aspetto e cioè sulla inferenza di un solo elemento ai fini dell'accertamento e particolarmente sulla sua capacità di disattendere la complessiva contabilità del contribuente e quindi il dato reddituale ultimo da essa desunto.

Il Supremo Collegio si è pronunciato in proposito in varie fattispecie nelle quali ha riscontrato una forte discordanza tra elementi del consumo interno e l'esposizione reddituale: si è dato rilievo in un caso al consumo dei tovaglioli nell'ambito di una azienda di ristorazione ovvero in altri a quello dell'energia elettrica ed al numero delle fotocopie. Il ragionamento di fondo è quello che, assunto questo dato in termini di certezza, sullo stesso può essere ricostruito il reddito effettivo dell'impresa, pervenendo a risultati che possono essere posti a base dell'accertamento e quindi portati a correzione di quel reddito dichiarato.

Sin qui il ragionamento della Corte, il quale però si presta ad alcune riflessioni. In primo luogo in punto di motivazione, poiché, se non è contestabile che anche un singolo dato certo possa assumere la valenza necessaria alla dimostrazione del *factum probandum*, è altrettanto ragionevole pretendere che sia l'accertatore sia la Commissione che esamina questo tratto debbano esprimersi con adeguata motivazione, indubbiamente più rigorosa di quella che si richiede quando alla base della presunzione

stanno elementi plurimi aventi le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza.

La seconda riflessione riguarda il rispetto del divieto della presunzione da presunzione, ampiamente riconosciuto anche in campo tributario. Il sospetto che questo divieto possa essere disatteso nasce dal fatto che, per stare agli esempi prima rammentati, il consumo dei tovaglioli è assunto a base della dimostrazione del numero dei coperti e non quindi a prova diretta del reddito accertabile, per raggiungere il quale è verosimilmente necessario congiungere altre presunzioni, dando luogo ad un procedimento che pare contraddire il rammentato divieto. Leggendo le sentenze del Supremo Collegio relative alla casistica prima rammentata si ha l'impressione che non si sia sufficientemente esplorato questo aspetto e che si sia affermato il principio della deducibilità del fatto ignoto anche da un solo elemento certo e significativo non percorrendo tutto il filo logico che deve collegare questi due dati e quindi trascurando il problema del divieto della doppia presunzione.

Si tratta di un interrogativo che ha indubbiamente bisogno di un chiarimento affinché la pronuncia del Supremo Collegio non si risolva in affermazioni apodittiche.

Una ulteriore riflessione merita il riferimento che la Corte fa al comma 1 dell'art. 39, anche nel caso in cui si assuma la complessiva inattendibilità delle scritture del contribuente.

La stranezza è che questa fattispecie è richiamata espressamente al comma 2 come una delle ipotesi che legittima l'accertamento induttivo e con esso l'utilizzo delle presunzioni semplicissime, prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza. Da qui una prima perplessità, potendosi ritenere che in quanto prevista, in altra parte della norma, questa fattispecie non possa essere ricondotta anche al comma 1, tanto più considerando che questo, ai fini della prova pretende che le presunzioni abbiano i requisiti anzidetti. Ma l'impossibilità di ricondurre l'ipotesi della inattendibilità della contabilità del contribuente allo schema dell'accertamento analitico, si ricava anche dalle caratteristiche di questo metodo, così come sono indicate letteralmente al richiamato comma. In esso infatti si precisa che i risultati dell'accertamento, oltre che essere necessariamente attinti a livello endocontabile, si traducono nella invalidazione di aspetti e contenuti interni alla contabilità, che vanno pertanto a riflettersi correttivamente e non sostitutivamente nella dichiarazione fiscale del contribuente. Di conseguenza, alla base di queste risultanze non può assumersi il quadro della totale inaffidabilità della contabilità tenuta dal ricorrente, poiché questo ne comporterebbe la prescindibilità e quindi il travolgimento, anch'esso per infedeltà, del contenuto della dichiarazione e la sua sostituzione con quanto risultante in via induttiva anche attraverso l'uso delle ricordate presunzioni semplicissime.

il fisco

Il dubbio è dunque che nelle ricordate pronunce del Supremo Collegio non si sia dato attento rilievo al fatto che il legislatore ha scisso i metodi di accertamento distinguendoli secondo il criterio della attendibilità o meno della contabilità, nel senso che, al comma 1, ha rappresentato il caso in cui questa, pur sostanzialmente affidabile, presenti aspetti singoli e particolari di irregolarità formale o sostanziale, tali da imporre la sostituzione di questi e quindi da correggere in tal senso la dichiarazione del contribuente, mentre nel comma 2, in presenza delle condizioni ivi espressamente richiamate, tra cui quella della inaffidabilità della contabilità, ha previsto in favore dell'accertatore la facoltà di determinare il reddito del contribuente prescindendo dalla sua dichiarazione, attraverso uno spettro di prove più ampio che ricomprende le ricordate presunzioni semplicissime.

Da qui la non accettabilità che, sconvolta e disattesa la contabilità anzidetta, si possa operare attraverso il disposto del comma 1 dell'art. 39.

L'impossibilità di addivenire alla dimostrazione della inattendibilità della contabilità in via preventiva trova conferma nella disciplina sull'accertamento induttivo, nella quale questa situazione è posta a premessa e quindi a condizione per poter esercitare questo metodo di accertamento. Facendo il parallelo con l'accertamento di cui alla lettera d), comma 1, dell'art. 39, il dato della inaffidabilità della contabilità è equiparabile alle circostanze che legittimano in questa seconda disciplina l'accertamento per presunzioni semplici e quindi assume la funzione tipica del fatto noto all'interno del sistema presuntivo, la cui certezza deve discendere da un apprezzamento oggettivo, incompatibile con la logica presuntiva. Ma, se così è, non può ritenersi consentito che la condizione della inaffidabilità, già impropria nell'accertamento analitico per quanto si è prima detto, possa essere dedotta in chiave presuntiva valorizzando gli elementi del consumo precedentemente rammentati. Alla base delle pronunce del Supremo Collegio, pare dunque individuabile un vizio di interpretazione della lettera c), e della stessa *ratio* della disciplina sull'accertamento, tale da disattendere il ragionamento che su quel dato risulta susseguentemente svolto.

Ma l'aspetto di maggiore perplessità riguarda il ruolo che la Corte attribuisce ai criteri accennati all'inizio, quando pretende che i dati offerti dal contribuente nella propria dichiarazione siano corretti e consoni sotto il profilo della razionalità economica e della stessa ragionevolezza. In tale modo la Corte pare costruire un criterio superiore, dominante sugli altri e tale da condizionarne il risultato. Il carattere sconvolgente di questo criterio è di tutta evidenza ed è avvertito dalla stessa Corte, tant'è che la sua applicabilità è dalla stessa espressamente condizionata. Affinché infatti il dato dichiarato possa essere ritenuto infedele e quindi corretto secondo questo criterio, è necessario che la differenza sia particolarmente sensibile.

Solo a questa condizione può essere fatto valere il criterio esterno della razionalità economica sul dato dichiarato dal contribuente, con la conseguenza che la sua funzione è essenzialmente quella di correggere le risultanze che risultino abnormi, come si è letteralmente affermato, e quindi assolutamente incredibili. Si è, per esempio, sostenuta la censurabilità di un costo che risulti essere fuori del mercato, sulla considerazione che non è razionale subire costi più elevati di quelli presenti in questo ambito. Poiché però sussistono o possono sussistere ragioni per ritenere vero un costo anche superiore a quello di mercato, se ne consente la contestazione attraverso il criterio della razionalità economica solo quando la sua eccedenza rispetto a questo parametro sia notevole e quindi tali da farne ritenere la non effettività.

Questa costruzione, in sé accettabile e perfino apprezzabile, pare però configgere con lo schema normativo sull'accertamento. A tale fine, basta considerare che anche il dato che emerge a seguito dell'applicazione delle norme contenute in questa disciplina può non coincidere con quello desunto dal criterio della razionalità economica, per cui,

il fisco

per coerenza, dovrebbe procedersi anche alla correzione di quest'ultimo in presenza della condizione precedentemente richiamata. Si ha dunque l'impressione che, accettando la prevalenza di quest'ultimo criterio, che peraltro si presta a sconfinare in parametri più sfumati, quale è quello della ragionevolezza, si venga a consentire all'accertatore ed alla stessa Commissione tributaria un potere di censura e di ridefinizione pressoché libero, stante non solo la interpretabilità soggettiva di quella nozione, ma la diversità e variabilità degli elementi a cui la stessa attinge, con la conseguenza ultima che la valutazione critica dell'accertatore o della Commissione, ove congruamente motivata, non possa essere oggetto di analisi e quindi di censura al vaglio della stessa Corte di Cassazione, rimanendo questione di competenza del giudice del merito.

Conclusivamente, le aperture del Supremo Collegio all'esercizio delle presunzioni e soprattutto la rilevanza data ai canoni della razionalità e della logica economica, paiono comportare effetti sconfortanti, meritevoli di attenta riflessione.

Nelle librerie specializzate o con richiesta diretta all'Editore

€ 15,00

SCUOLA SUPERIORE
DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE

UNIVERSITÀ
CATTANEO
LIUC
CASTELLANZA

Collana "Economia e Finanze"

IL PROJECT FINANCING PER LO SVILUPPO DELLE INFRASTRUTTURE DI TRASPORTO

Anna Gervasoni

Roberto Del Giudice

CEDOLA RICHIESTA VOLUME di pagg. 256
"IL PROJECT FINANCING PER LO SVILUPPO DELLE INFRASTRUTTURE DI TRASPORTO"

Compilare e spedire insieme alla fotocopia
del versamento di € 15,00 sul c/c postale
n. 61844007 o con assegno bancario
non trasferibile intestato a
IETI De Agostini Professionale S.p.A.
Viale Maresciallo Pilsudski, 124
I00197 Roma
(Tel. 06.32.17.538 - Fax 06.32.17.466)

Nome	Cognome
P. Iva	Cod. Fisc.
Residente in Via	Città
c.a.p.	Prov. Firma

DE AGOSTINI
PROFESSIONALE