

Accertamento parziale illegittimo se fondato esclusivamente su elementi presuntivi

Accertamento delle imposte sui redditi - Accertamento parziale - Art. 41-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Accertamento fondato esclusivamente su elementi presuntivi - Illegittimità

In tema di accertamento l'Amministrazione finanziaria dispone di ampie facoltà ben potendo ricorrere a differenti tipologie di metodi accertativi: analitico, sintetico, induttivo. Tale esercizio è governato dal principio di riserva di legge giusta il quale l'adozione dell'uno o dell'altro metodo è soggetta a precise condizioni normative dalle quali non solo l'ufficio non può discostarsi ma che costituiscono parte fondamentale dell'iter della motivazione degli atti impositivi.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Iva, Irpef e Irap, anno 2004)

(COMM. PROVINCIALE di Lecce, Sez. II, Pres. Fiorella, Rel. Merico - Sent. n. 193 del 9 febbraio 2010, dep. il 23 febbraio 2010)

Fatto

A seguito di p.v.c. del 01.12.2007 redatto dalla Guardia di Finanza di Lecce, l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Lecce 2, accertava - con avviso di accertamento n. (...) notificato il 12.07.2008 - a carico di Sa.Pe., esercente commercio al dettaglio di mobili ed elettrodomestici, un maggior reddito imponibile, per l'anno 2004, di euro 27.247,00 a fronte del reddito dichiarato di euro 2.777,00, liquidando a carico dello stesso Irpef per euro 6.363,00, addizionale regionale euro 229,00, IRAP euro 887,00, IVA euro 4.172,00 e sanzioni per euro 9.544,50.

Con tempestivo ricorso il contribuente contesta preliminarmente "violazione e falsa applicazione dell'art. 41-*bis* del D.P.R. 600/73 ed art. 54, comma 5, D.P.R. 633/72".

L'eccezione viene mossa sostenendo che nel caso di specie non ricorrono le condizioni previste dalla legge per giustificare l'emanazione dell'avviso di rettifica parziale.

Nel merito il ricorrente contesta l'assunto dell'Ufficio per cui "si è in presenza di acquisti senza fatture di merci destinate alla rivendita per euro 20.808,00, da cui consegue un occultamento di ricavi di euro 20.808,00".

Valutazione conseguente l'utilizzo della percentuale del 20% di ricarico del costo del venduto. Afferma inoltre l'inerenza del costo di euro 52,22 perché attinente a riparazioni dell'automezzo di proprietà della ditta.

Con note depositate il 13.03.2009 si costituisce l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Lecce 2, rilevando la infondatezza del ricorso.

In particolare, con riguardo alla prima eccezione sollevata nel ricorso, l'Ufficio richiama le intervenute modifiche dell'art. 41-*bis* per effetto della L. 311/2004; nel merito ricostruisce gli acquisti e le vendite sulla base dei dati dichiarati dallo stesso ricorrente, assumendo una percentuale di ricarico del 20%. Afferma inoltre la infondatezza degli altri rilievi.

All'udienza del 27.10.2009 la Commissione accoglieva l'istanza di sospensione.

Diritto

Il ricorso è fondato e va accolto.

Il Collegio ritiene che nel caso di specie non sussistano i presupposti previsti dalla norma per porre in essere un accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* D.P.R. 600/73.

Difatti, è da rilevare che l'accertamento impugnato ha riguardato la complessiva posizione reddituale del contribuente, scaturita da una verifica generale nel corso della quale risultano determinati maggiori ricavi e costi ritenuti indeducibili. In definitiva, la verifica ha riguardato la rideterminazione dell'intero reddito.

Dall'esame degli atti è possibile affermare che la metodologia adottata dall'Ufficio è più vicina all'accertamento induttivo, il che esclude la possibilità dell'accertamento parziale.

È da sottolineare che gli elementi assunti dall'Ufficio hanno tutti natura presuntiva: presunta è la percentuale di ricarico considerata, presunti sono gli acquisti "in nero", presunti sono i maggiori ricavi accertati.

Mancano, in sostanza, prove dirette del maggior reddito accertato.

Alla luce delle superiori valutazioni, il Collegio ritiene di uniformarsi a quanto statuito dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari, 1^a sezione, nella sentenza 15 maggio 2008, n. 63¹, per la quale, in sintesi, "l'accertamento parziale che si fonda su elementi presuntivi è illegittimo". La citata sentenza statuisce altresì: "in tema di accertamento l'Amministrazione finanziaria dispone di ampie facoltà, ben potendo ricorrere a differenti tipologie di metodi accertativi: analitico, sintetico, induttivo. Tale esercizio è governa-

¹ In "il fisco" n. 34/2008, fascicolo n. 1, pag. 6166, n.d.r.

to dal principio della riserva di legge giusta il quale l'adozione dell'uno o dell'altro metodo è soggetta a precise condizioni normative, dalle quali non solo l'ufficio non può discostarsi ma che costituiscono parte fondamentale dell'*iter* della motivazione degli atti impositivi". La particolarità della questione oggetto di causa porta a compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso.
Spese compensate.

Commento

1. La fattispecie

La pronuncia in rassegna ha accolto il ricorso proposto da un contribuente avverso un avviso di accertamento parziale, ex art. 41-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, scaturente da una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di finanza.

Specificamente, l'Agenzia delle Entrate aveva accertato nei confronti del contribuente, esercente attività d'impresa commerciale, maggiori ricavi assumendo come prova dell'evasione alcune valutazioni espresse dalla Guardia di finanza nel p.v.c. (presunto acquisto in evasione di merci destinate alla rivendita a cui era stata applicata una percentuale di ricarico approssimativa).

2. L'ambito di applicazione dell'accertamento parziale

Le motivazioni esposte dalla Commissione tributaria provinciale di Lecce regalano lo spunto per un esame dell'istituto dell'accertamento parziale¹ volto ad individuare quel labile confine oltre il quale l'esercizio dei poteri accertativi da parte dell'Amministrazione finanziaria diviene illegittimo.

Com'è noto, ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, l'accertamento parziale può trarre origine dall'esercizio di poteri istruttori (accessi, ispezioni e verifiche) posti in essere dalla Guardia di finanza sempre che in tale sede emergano elementi di prova tali da consentire all'Ufficio di accertare *ictu oculi* e con elevato margine di attendibilità l'evasione del contribuente². Ne consegue

¹ In tema, si veda M. Basilavecchia, *L'accertamento parziale*, Giuffrè, Milano, 1988; S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsoa, 2009; Pistolesi, *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette*, in "Riv. dir. Trib.", I, 1992, pag. 211.

² Sostanzialmente deve trattarsi di elementi di prova diretta che consentono di stabilire con certezza l'esistenza di materia imponibile sottratta a tassazione. Secondo G. Cassese, *Condizioni di ammissibilità dell'accertamento parziale*, in "Riv. dir. Trib.", II, 2003, pag. 796, non è necessario che tale certezza derivi da prove documentali ben potendo

che semplici elementi presuntivi o indiziari mal si conciliano con la *ratio* della norma che, sebbene miri ad uno snellimento delle attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria, impone comunque il raggiungimento di un risultato attendibile³.

Nel caso di specie, la prova dell'evasione del contribuente era stata rilevata dall'Ufficio non sulla base di elementi certi e diretti bensì di valutazioni e ricostruzioni puramente induttive presenti nel p.v.c.⁴ della Guardia di finanza. Invero, attraverso una rideterminazione aritmetica delle rimanenze finali, l'organo verificatore aveva dapprima presunto l'acquisizione di merce in evasione, ossia senza fatture di acquisto, da parte del contribuente e, conseguentemente, la rivendita "in nero" della stessa. Attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico media, si era poi giunti a presumere, senza alcuna certezza, l'esistenza di maggiori ricavi in capo al contribuente.

Pronunciandosi sul ricorso del contribuente, la Commissione adita, richiamando una precedente sentenza di merito⁵, ha evidenziato come la scelta dei metodi di accer-

la stessa essere rilevata da mezzi istruttori diversi come, ad esempio, una confessione del contribuente.

³ L'emanazione di un avviso di accertamento parziale si caratterizza per la celerità e semplicità del procedimento adottato che risulta conseguenza dell'autorevolezza ed affidabilità della fonte informativa (ad esempio Guardia di finanza) con sostanziale omissione di un'istruttoria da parte dell'Ufficio.

⁴ Secondo D. Stevanato, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento dei tributi*, in "Rass. Trib.", 1990, I, pag. 459, la Guardia di finanza, nell'esercizio della propria potestà ispettiva, espletata nel p.v.c., non può esprimere valutazioni dovendo limitarsi alla sola constatazione dei fatti.

⁵ Cfr. Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, 15 maggio 2008, n. 63, in "il fisco" n. 34/2008, fascicolo n. 1, pag. 6166. In senso sostanzialmente conforme anche Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. IV, 2 maggio 2006, n. 52; Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV, 6 marzo 2002, n. 114; Comm. Trib. Prov.

tamento sia relegata alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria che, tuttavia, deve esercitarli nel pieno rispetto dei limiti imposti dalla legge: nel caso di accertamento parziale il limite coincide con il divieto di utilizzare esclusivamente elementi presuntivi⁶. Così opinando, opportunamente la Commissione ha ritenuto che, nel caso di specie, tale limite fosse stato violato dall'Agenzia delle Entrate ed ha annullato, di conseguenza, l'atto impugnato. Ne consegue che l'accertamento parziale risulta illegittimo ogni qual volta si fondi esclusivamente su elementi di natura presuntiva.

Di diverso avviso appare in dottrina⁷ chi, pur ammettendo l'esigenza di osservare determinati presupposti, ravvisa nelle modifiche normative operate dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311 un ampliamento dell'ambito di applicazione dell'accertamento parziale⁸ tale da equipararlo, di fatto, ad una rettifica ordinaria. In tal caso, l'art. 41-*bis* troverebbe irragionevolmente applicazione anche quan-

Salerno, 24 gennaio 2000, n. 222, quest'ultima in banca dati "fisconline".

⁶ Come visto, nel caso di specie, l'atto impositivo emesso dall'Ufficio ha traslato, *sic et simpliciter*, un ragionamento induttivo della Guardia di finanza. Detta ipotesi dev'essere distinta, tuttavia, dal caso in cui l'evasione del contribuente venga accertata, sempre ai sensi dell'art. 41-*bis*, sulla base di presunzioni operate direttamente dall'Amministrazione finanziaria. La soluzione della questione non è priva di risvolti pratici.

Nel primo caso, infatti, l'avviso di accertamento parziale che recepisce passivamente le presunzioni della Guardia di finanza sarebbe nullo per illegittimità riflessa essendo il presupposto p.v.c. nullo per carenza di potere (in tal caso, il p.v.c. sarebbe nullo limitatamente a quelle parti in cui l'organo verificatore esprimesse mere valutazioni).

Nel secondo, invece, l'avviso di accertamento sarebbe nullo per illegittimità diretta dal momento che la ricostruzione induttiva, sebbene scaturente da rilievi oggettivi riportati nel p.v.c. della Guardia di finanza, verrebbe operata dall'Ufficio *motu proprio*.

⁷ Cfr. M. Basilavecchia, *Un avviso chiamato parziale*, in "GT", 2006, pag. 795.

⁸ La L. n. 311/2004 ha ampliato il quadro operativo dell'accertamento parziale andando ad estenderlo ben oltre il limite di mere segnalazioni inizialmente previsto.

do la (presunta) evasione si fondi su semplici induzioni⁹. Nondimeno, qualora si ritenesse legittimo un avviso di accertamento parziale fondato esclusivamente su elementi presuntivi sarebbe difficile riscontrare nell'istituto in esame differenze applicative con altri strumenti accertativi di tipo prettamente induttivo¹⁰; ne seguirebbe una snaturalizzazione dello stesso per evidenti ragioni di cassa. Tale aspetto non è sfuggito all'Autorità giudicante che, nel caso di specie, ha constatato l'utilizzo di una metodologia più vicina all'accertamento induttivo che a quello parziale richiamato dall'Ufficio.

3. Conclusioni

Pur condividendo le motivazioni del giudice di merito pare opportuno aggiungere alcune riflessioni.

Nonostante le valutazioni espresse dalla Guardia di finanza nel p.v.c. siano insufficienti a fondare un accertamento parziale, si ritiene che gli elementi raccolti mantengano, comunque, una valenza indiziaria tale da essere legittimamente impiegata in altri metodi di accertamento¹¹.

Nel caso di specie, limitatamente a quei rilievi di natura oggettiva constatati dalla Guardia di finanza, l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto assumere tale valenza e procedere, congiuntamente ad ulteriori elementi, ad accertare eventualmente nei confronti del medesimo contribuente maggiori ricavi secondo metodi di accertamento puramente induttivi. Ciò non è stato, tuttavia, compiuto con la conseguenza che esigenze di celerità procedurale e le ben più note ragioni erariali hanno condotto l'Amministrazione finanziaria ad assumere un operato illegittimo.

Francesco Garganese

⁹ Siffatta conclusione sembra, tuttavia, inconciliabile con il dettato normativo dell'art. 41-*bis* che espressamente impone l'adozione di "elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato". Invero, elementi di natura prettamente presuntiva, suscettibili di prova contraria da parte del contribuente, mal si prestano a stabilire con certezza "l'esistenza di un reddito non dichiarato".

¹⁰ Il riferimento in questione non può che essere relativo all'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973 o induttivo extracontabile ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973.

¹¹ In tal senso si veda Caforio, *Attività istruttoria tributaria e limiti all'accertamento parziale*, in "Riv. dir. Trib.", II, 2003, pag. 112.