

News » Accertamento analitico-induttivo Le schede carburante rivelano l'evasione del tassista

27-10-2022

Nell'ordinanza n. 30664 del 2022 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ribadisce che, in caso di accertamento analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati contabili e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, null'altro è tenuto a provare, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse. Nel caso di specie, l'occultamento di materia imponibile da parte di un tassista viene rivelato dall'obiettiva antieconomicità dell'attività economica svolta, giacché il contribuente dichiara redditi annuali irrisori rispetto al valore di licenza, mentre i maggiori ricavi sono calcolati sulla base della differenza tra il chilometraggio indicato dallo stesso contribuente nello studio di settore presentato e quello rilevabile dalle schede carburante.

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi	Cass. sez. trib., 31 ottobre 2018, n. 27804 Cass. sez. trib., ord. 30 ottobre 2018, n. 27552
Difformi	Non si rinvencono precedenti in termini

Un tassista impugna gli avvisi di accertamento con i quali l'Amministrazione finanziaria ha rettificato i redditi dichiarati per i periodi d'imposta 2007 e 2008 utilizzando il **metodo analitico-induttivo** di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600: l'occultamento di materia imponibile viene rivelato dall'obiettiva **antieconomicità** dell'attività economica svolta, giacché il contribuente dichiara redditi annuali pari a circa euro 10.000 a fronte di un valore di licenza del taxi di circa euro 170.000, mentre i maggiori ricavi sono calcolati sulla base della differenza tra il **chilometraggio** indicato dallo stesso contribuente nello studio di settore presentato e quello rilevabile dalle schede carburante.

Riformando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale **annulla parzialmente gli atti impositivi** e riduce i maggiori ricavi accertati nella medesima misura (40%) che è stata individuata dall'Amministrazione finanziaria prima nel procedimento di accertamento con adesione, poi in sede di mediazione: infatti il Giudice del gravame modifica la percentuale di ricarico applicata per tenere conto dei **viaggi a vuoto** (come quelli effettuati tra il comune della dimora e quello di lavoro e i percorsi di ritorno dalle varie mete) e dello **stato di salute** che ha inciso sul normale svolgimento dell'attività, non riuscendo il contribuente a guidare l'autovettura fino a quattro ore consecutive.

Nell'ordinanza n. 30664 del 2022 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione **rigetta** il ricorso del contribuente, ritenendo che la motivazione della sentenza impugnata abbia dato conto delle ragioni in forza delle quali la rettifica induttiva è stata ritenuta legittima e i maggiori ricavi sono stati abbattuti nella misura del 40%: secondo il Collegio, "una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento del contribuente, poichè assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombeva, sul medesimo **onere** di fornire, al riguardo, le

necessarie spiegazioni, essendo - in difetto - pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione".

A sostegno della propria decisione il Collegio richiama alcune **massime tralatie** in tema di accertamento induttivo dei redditi determinati in base alle scritture contabili ai sensi dell'*art. 39, comma 1, lett. d)*, d.p.r. n. 600 del 1973.

La prima massima è tratta da *Cass. sez. trib., 31 ottobre 2018, n. 27804*, in CED Cass., Rv. 651084, "qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati contabili e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, **l'atto di rettifica è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori**, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal **procedimento deduttivo** fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse".

La seconda massima è estrapolata da *Cass. sez. trib., ord. 30 ottobre 2018, n. 27552*, in CED Cass., Rv. 650956, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere sulla base di **presunzioni semplici** il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombando sul contribuente l'onere di fornire la **prova contraria** e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni. Gli elementi assunti a fonte di presunzione, peraltro, non devono essere necessariamente plurimi, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su di **un elemento unico**, purchè preciso e grave, la cui valutazione non è sindacabile in sede di legittimità se adeguatamente motivata.

Destano perplessità due passaggi della prima massima.

Il primo passaggio è quello in cui si afferma quanto segue: "l'atto di rettifica è assistito da **presunzione di legittimità** circa l'operato degli accertatori".

L'orientamento che poneva sempre l'onere della prova sul contribuente è stato abbandonato già negli anni Settanta.

Per tutte si vedano:

1. **Cass. Sez. unite civ., 19 gennaio 1970, n. 101**, in CED Cass., Rv. 344801, secondo cui, per effetto dell'*art. 113* della Costituzione, nonché della *sentenza 27 gennaio 1959, n. 1, della Corte Costituzionale*, è divenuta inapplicabile la disposizione dell'*art. 11, comma 2, r.d.l. 5 dicembre 1938, n. 1928*, che non ammetteva alcun ricorso, né in sede amministrativa né in sede giurisdizionale, contro i provvedimenti emanati per l'accertamento delle violazioni in materia valutaria;

2. **Cass. sez. I civ., 23 maggio 1979, n. 2990**, in CED Cass., Rv. 399324, in base alla quale, qualora insorga controversia circa l'esistenza dei presupposti di fatto dell'imposizione, il giudice non può limitarsi a prendere atto di quanto risulta dal provvedimento contestato, ma deve procedere in via autonoma al controllo della esistenza dei presupposti controversi, non sussistendo alcuna presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo: conseguentemente, non può porsi tutto l'onere probatorio a carico esclusivo del destinatario del provvedimento, poiché se egli, per ragioni attinenti esclusivamente alla esecutorietà della pretesa fatta valere dalla Pubblica Amministrazione, assume l'iniziativa del processo, la sua qualità di attore in giudizio non esclude che l'indagine del giudice verta pur sempre su un diritto di credito, i cui

presupposti di fatto, secondo le regole generali, debbono essere provati, in caso di incertezza circa la loro esistenza oggettiva, dall'autorità amministrativa che coltiva la relativa pretesa, mentre incombe al destinatario del provvedimento l'onere della prova dei fatti modificativi o estintivi, secondo la disciplina dettata dall'*art. 2697 c.c.*

In linea con tale nuovo indirizzo della giurisprudenza di legittimità, deve quindi affermarsi il principio secondo cui grava sull'Amministrazione finanziaria l'**onere della prova** dei fatti su cui si fonda l'atto impugnato.

Ciononostante, si registrano pronunce – come quella in commento – che menzionano tratteggiatamente la c.d. "presunzione di legittimità": tale anacronistica reviviscenza sembra obliterare che il contribuente agisce in giudizio per chiedere un **controllo di legalità** sull'esercizio del potere impositivo nel caso di specie così come cristallizzato nel provvedimento amministrativo impugnato. Ad esempio, si veda *Cass. sez. trib., 24 gennaio 2013, n. 1659*, in CED Cass., Rv. 625417, ove testualmente si afferma quanto segue: "Osserva il Collegio che, avuto riguardo alla specificità del giudizio tributario, riconducibile allo schema del processo di tipo impugnatorio esteso anche al merito del rapporto (essendo veicolata la pretesa della Amministrazione finanziaria dall'atto tributario emesso nell'esercizio della potestà impositiva), nonché alla posizione processuale che le parti vengono ad assumere rispetto al rapporto obbligatorio dedotto in giudizio (rivestendo la Amministrazione finanziaria la posizione di attore in senso sostanziale), ne consegue, sul piano dell'"onus probandi" che grava sulla PA la dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa, mentre grava sul contribuente la prova della inefficacia dei fatti indicati dalla parte attrice, ovvero la prova dei fatti modificativi od estintivi della obbligazione tributaria, tra i quali debbono certamente ricomprendersi le eccezioni di invalidità od inefficacia, per vizi formali o sostanziali, dell'atto impositivo impugnato".

Il secondo passaggio è quello in cui si definisce il meccanismo presuntivo come "**procedimento deduttivo**".

Ma cosa si intende con tale espressione nel contesto giuridico?

Nella filosofia aristotelica, l'induzione poggia su un mero fatto, mentre nella deduzione il termine medio è costituito dalla ragione sostanziale. Nell'ambito scientifico, con l'induzione una legge universale è elaborata sulla base della conoscenza di singoli casi particolari, mentre con la deduzione si parte da principi generali per enunciare leggi in grado di spiegare fenomeni particolari. Secondo questa impostazione, le presunzioni sono riconducibili alla categoria concettuale del procedimento deduttivo, giacché il sillogismo comporta l'applicazione di una regola generale a un caso concreto, seguendo un percorso "**dall'alto al basso**".

Nella logica, il ragionamento induttivo si caratterizza per l'esito solo probabile, mentre il ragionamento deduttivo produce una conclusione necessitata e certa: spostandosi nella logica giuridica, è di tutta evidenza che il meccanismo presuntivo si caratterizza per il **probabilismo** proprio dell'induzione.

Riferimenti normativi:

Art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973

Cassazione civile, Sez. trib., ordinanza 18 ottobre 2022, n. 30664

