

Accertamento da parametri: l'età avanzata del contribuente rende giustificabile lo scarto tra il dichiarato e l'accertato presuntivamente

*Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo - Sezione I - Sentenza (CTP) n. 219
del 16 novembre 2001*

Presidente: Cavaliere, Relatore: Puxeddu

**ACCERTAMENTO - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA
(Imposta sul valore aggiunto) - Parametri per la
determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi
e del volume d'affari - Art. 3, commi da 181 a 189,
L 28/12/1995, n. 549 - DPCM 29/01/1996 - DPCM
27/03/1997 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR
n. 29/09/1973, n. 600 - Diminuita capacità lavorativa a
causa dell'età - Causa per giustificare la non congruità
in base ai parametri - Sussistenza**

Fatto

Con avviso d'accertamento notificato il 10.10.2000, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Rovigo ha rettificato il reddito del 1995 al signor R.W., esercente l'attività di falegname a Castelnuovo Bariano (RO). Sulla base delle disposizioni dell'art. 3, commi 181 e 183 della L. 549/95 (in *"Finanza & Fisco" n. 1/96, pag. 5*) e del D.P.C.M. 29/01/1996 (in *"Finanza & Fisco" n. 19/96, pag. 1942*), l'Ufficio ha determinato presuntivamente, per l'anno 1995, un maggior ricavo di £ 3.565.000: £ 341.245.000 in luogo di quello dichiarato di £ 347.680.000, e quindi ha accertato lo stesso maggiore importo ai fini di reddito imponibile (£ 28.325.000 a fronte di £ 24.760.000 dichiarate) e, di conseguenza, maggiori tributi: £ 963.000 di IRPEF, £ 578.000 di ILOR, £ 283.000 di IVA, £ 235.000 di contributi al SSN e ha irrogato sanzioni pecuniarie per £ 867.000.

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Cavaliere Federico (Presidente), Puxeddu Sergio (Relatore), Pavarin Luigi (Componente), ha emesso la seguente

Sentenza

— sul ricorso n. --- depositato il 15.12.2000
— avverso Avv. di Accert. n. --- - IRPEF + ILOR -
Sanzioni, 95

contro

Agenzia Entrate Ufficio di Badia Polesine

Proposto da:
R.W.
residente a Castelnuovo Bariano (RO)

Il contribuente ricorre contro l'accertamento, del quale contesta l'insufficiente motivazione, carenza insita, peraltro, nella stessa utilizzazione dei parametri indicati nel DPCM 29/01/1996, cui, non si può attribuire la natura di presunzioni legali, il che rende impossibile la produzione dell'eventuale prova contraria da parte del contribuente, che ignora il processo di stima attraverso il quale è stato determinato un maggiore ricavo, che l'Ufficio era tenuto a chiarire.

La stessa Amministrazione - aggiunge il ricorrente - con diverse circolari del 1999 (110/E — in *"Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2718 - 136/E* — in *"Finanza & Fisco" n. 29/99, pag. 3606 - 203/E* — in *"Finanza &*

Fisco" n. 39/99, pag. 4579), ha esplicitamente riconosciuto i limiti del calcolo statistico, invitando gli Uffici a valutare, in ogni caso, le circostanze di fatto nell'attività d'accertamento. Ogni calcolo basato su stime statistico-matematiche è approssimato e quindi deve essere applicato con una dose d'attenuazione, nel rispetto dei principi costituzionali di ragionevolezza, capacità contributiva e uguaglianza. Nell'attuale caso l'accertamento non ha tenuto presenti l'esiguo scarto di £ 3.565.000 dei maggiori ricavi presunti, pari all'1% dei ricavi dichiarati (£ 347.681.000), della zona svantaggiata dove si svolge il lavoro, della diminuita capacità lavorativa a causa dell'età (71 anni nel 1995), che con l'applicazione degli studi di settore ex D.L. 331/93 il ricavo dichiarato dal contribuente sarebbe stato superiore a quello minimo stimato.

L'Ufficio, nelle controdeduzioni, ricorda che le disposizioni dell'art. 3 della L. 549/95 si applicano alle imprese che non abbiano optato per la contabilità ordinaria. Si tratta di un accertamento analitico presuntivo, ottenuto attraverso l'applicazione di parametri di riferimento all'attività svolta dal contribuente mediante studi di settore, presunzione voluta dalla legge, che ha preconstituito per il Fisco una presunzione legale.

Ai fini della motivazione dell'accertamento è sufficiente il riferimento all'applicazione dei parametri e allo scostamento tra reddito/volume d'affari dichiarato e quello calcolato. In sede d'accertamento il fatto ignoto da ricostruire è il reddito imponibile del contribuente, al quale la legge consente di risalire presuntivamente assumendo come fatto noto i ricavi e i proventi determinati in base ai parametri.

Di tale ricostruzione il contribuente può fornire la prova contraria e al tal fine l'Amministrazione, prima di notificare l'atto di accertamento, invita al contraddittorio, che, nella fattispecie, però, il contribuente ha disertato.

Quanto alle obiezioni del ricorrente sulla mancata valutazione della localizzazione dell'attività e della diminuita capacità lavorativa dovuta all'età, l'Ufficio asserisce che nelle note tecniche allegate al DPCM del 29/01/1996 sono indicati i criteri d'utilizzazione dei parametri per tener conto delle differenze tra attività economiche diverse e all'interno di una stessa attività economica, delle differenze territoriali e locali, nonché delle diverse scelte di gestione - e che, una volta determinato il maggiore ricavo, ad esso si applica un fattore di adeguamento personalizzato, in modo da tener conto delle probabilità di errori di stima. La parte ricorrente, sottolinea l'Ufficio, non ha messo in evidenza - nel contraddittorio, che ha evitato, ma neppure in sede di contenzioso - eventuali caratteristiche dell'attività esercitata che avrebbero potuto giustificare lo scostamento e che non sono state prese in esame nell'elaborazione dei parametri.

Quanto, infine, agli studi di settore citati dal ricorrente, l'Ufficio ricorda che essi, per l'attività svolta dallo stesso, sono applicabili solo dal 2000 in poi, e che, in ogni caso, il ricavo di riferimento risulta superiore a quello dichiarato.

Diritto

Il ricorrente contesta l'assoluta mancanza di motivazione dell'accertamento, carenza insita, a suo dire, nella stessa utilizzazione dei parametri indicati nel D.P.C.M. 29/01/1996, cui, al più, si può attribuire la natura di presunzioni semplici, ma non certamente quella di presunzioni legali.

Spesso, nei ricorsi dei contribuenti (ma anche in alcune sentenze) emergono pregiudizi e critiche sull'uso delle presunzioni. La Commissione ritiene opportuno esporre alcune considerazioni sulla legittimità del loro impiego in materia tributaria.

Ufficio fiscale e contribuente non hanno contatti al momento in cui sono realizzati i fatti imponibili e per l'Ufficio le possibilità di prova documentale sono molto più rare di quelle cui si è tradizionalmente abituati nel processo civile. Per questo motivo il carattere interpretativo della prova, la sua natura di ragionamento, di argomentazione, sono particolarmente evidenti nel diritto tributario. Gli Uffici fiscali interpretano le scarse informazioni disponibili utilizzando il senso comune, conoscenze ed esperienze cui la giurisprudenza spesso si riferisce con l'espressione "comune esperienza", *id quod plerumque accidit*, ecc.

Per tale ragione gli accertamenti fiscali hanno carattere squisitamente presuntivo: gli Uffici fiscali si basano su circostanze note (ammontare degli acquisti, produttività degli impianti, prezzi delle merci, ecc.) per presumere eventi non direttamente conosciuti, ma credibilmente ipotizzabili, come le vendite effettuate. D'altro canto, anche il contribuente spesso utilizza lo strumento delle presunzioni quando si difende dagli "attacchi" dell'Ufficio. Hanno, infatti, un fondamento presuntivo le affermazioni con cui il contribuente sostiene che il reddito era più basso di quello accertato per via di un periodo di vendite promozionali, di crisi del settore, di concorrenza da parte di altri negozi, ecc.

D'altra parte, una componente interpretativa esiste anche per quanto riguarda le prove cosiddette "rappresentative" (documenti, dichiarazioni, fotografie, ecc.), sicché occorre pur sempre valutare la genuinità della fonte e attribuire un senso al "messaggio" attraverso un'attività intellettuale. In definitiva, il giudizio di fatto non è una meccanica somma di risultanze materiali (documenti, verbali, ecc.) ma è *esso stesso un giudizio*, cioè il risulta-

to di un'interpretazione delle informazioni disponibili (a rigore, sarebbe più appropriata l'espressione "giudizio sul fatto").

La componente interpretativa del giudizio di fatto comporta un'importante conseguenza: pur essendo necessaria un'elaborazione intellettuale - al pari di quanto avviene nel giudizio di diritto - tale elaborazione non richiede quella particolare formazione e sensibilità giuridica che è invece essenziale per le questioni di diritto. Gli schemi di ragionamento utilizzati per risolvere le questioni di fatto sono puramente logici, non giuridici, e non cambiano quando il legislatore decide d'intervenire con meccanismi definibili, in senso ampio, come "prove legali". Questo empirismo connaturato al giudizio di fatto va sotto il nome di libero convincimento del giudice; esso coesiste con i suddetti meccanismi di prova legale, tanto più intensi a seconda di quanto, nelle varie epoche storiche, appariva preoccupante il margine d'incertezza connesso con il libero convincimento del giudice. Nei secoli passati la legge era persino giunta a misurare il valore delle testimonianze secondo le condizioni sociali del teste, a seconda che fosse nobile o plebeo, uomo o donna, laico o ecclesiastico. Questi grotteschi meccanismi furono drasticamente ridimensionati dopo l'illuminismo e la rivoluzione francese, riportando al centro del sistema processuale il libero convincimento, affiancato da meccanismi più o meno intensi di prova legale. Questi ultimi, al giorno d'oggi, si rinvengono nelle varie norme di valutazione della prova e vanno coordinati con i consueti criteri empirici d'interpretazione dei fatti. Queste norme "sulla valutazione della prova", anche quando esistono, sono estremamente generiche, e aggiungono poco o nulla agli ordinari criteri empirici di valutazione (anche la necessità che le presunzioni siano "gravi, precise e concordanti" aggiunge ben poco a quanto si potrebbe affermare se questo criterio non fosse stato previsto).

Considerare la prova come un'elaborazione intellettuale, cioè come ragionamento, consente di stemperare le controversie sulla classificazione delle presunzioni come "prova", piuttosto che come "valutazione della prova". Infatti, il carattere, intellettuale, innegabile nelle presunzioni, sussiste - come s'è detto - anche nelle prove rappresentative. Il punto di diversità delle presunzioni rispetto alle altre prove è che la relativa elaborazione intellettuale si fonda su una precedente elaborazione, nel senso che "il fatto noto" è a sua volta un giudizio.

In realtà, dunque, le presunzioni rappresentano la versione giuridica di un modo di ragionare utilizzato quasi costantemente nella vita di tutti i giorni: applicando ad eventi noti le nostre cognizioni sui collegamenti tra fenomeni della vita, dell'economia, della natura, ecc., ipotizziamo - con molto o poco fondamento - eventi non conosciuti.

Un aspetto dell'interferenza della legge con la libera formazione del convincimento, che va sotto il nome di "prova legale" cui s'è già accennato, riguarda anche le presunzioni, e si concretizza nelle c.d. "presunzioni legali", dove la legge predetermina il nesso tra fatto noto e fatto ignoto. Le presunzioni legali sono dunque formulate dalla legge, possono essere assolute (*iuris et de iure*), che non ammettono prova contraria, relative (*iuris tantum*), che ammettono prova contraria. Non vanno confusi con la presunzione legale i casi in cui la legge autorizza gli uffici finanziari a servirsi della presunzione semplice (*praesumptio hominis*), basata su elementi gravi, precisi e concordanti. In determinati casi la legge ammette presunzioni semplici prive dei requisiti suddetti (per es. cfr. artt. 39 D.P.R. 600/73 e 55 D.P.R. 633/72). In questi casi non ci troviamo di fronte a una presunzione legale, e la norma si limita a consentire il ricorso all'argomentazione presuntiva, superando autoritativamente i dubbi sulla sua utilizzabilità per dimostrare un certo tipo di questioni.

Lo schema strutturale dell'accertamento analitico e induttivo (artt. 39 D.P.R. 600/73 e 54-55 del decreto IVA) s'è dimostrato adeguato alla grande impresa ma assai meno alle attività artigianali, di piccolo commercio e di servizi, nelle quali, l'insistenza legislativa sulla regolarità formale delle scritture contabili, sulle prove "certe e dirette", sulla minuta analisi contabile etc., mettono in secondo piano, nell'economia complessiva della norma, la rettifica basata sulle caratteristiche dell'attività e lo stesso uso delle presunzioni, cui pure viene fatto riferimento nel citato art. 39 D.P.R. 600/73. Ne sono derivati contraccolpi politici, in quanto queste attività sono molto diffuse in Italia e l'evasione che ne deriva, anche se di modesto ammontare per quanto riguarda i singoli, diventa rilevantissima se considerata nel complesso. Invece di andare al cuore del problema, e ridare spazio ad una libera valutazione delle prove, secondo la loro libera capacità di convincere, il legislatore ha preferito varare i coefficienti di reddito e di ricavi su coefficienti, *minimum tax*, parametri e studi di settori; ha cioè adottato lo schema della presunzione legale relativa, nella quale il nesso logico tra fatti indizianti e volume d'affari è predeterminato, come s'è detto, dalla legge.

Nel caso presente l'Ufficio ha applicato al contribuente i parametri elaborati dal D.P.C.M. 29/01/1996, previsto dall'art. 3, comma 184, della L. 28/12/1995, n. 549. Essi si basano sulle caratteristiche dell'attività svolta dal contribuente simili a quelle già nei precedenti coefficienti (acquisiti, retribuzioni, valore dei beni strumentali, ecc.), ma si caratterizzano per un diverso procedimento di calcolo (accessibile soltanto a matematici o statistici).

Il ricorso ai parametri serve all'Ufficio per assolvere l'onere della prova ed ha una portata diversa a seconda

del regime contabile in cui si trova il contribuente: a) per i contribuenti in contabilità semplificata l'applicazione dei parametri è generale; per i contribuenti in contabilità ordinaria l'applicazione dei parametri è subordinata a gravi violazioni contabili per cui la contabilità è considerata inattendibile; le irregolarità sono state fissate con D.P.R. 16.9.1996, n. 570 (cfr. art. 3, comma 181, lett. a) e b)). I parametri non si applicano ai contribuenti con ricavi sopra i 10 miliardi (cfr. comma 182).

Come s'è notato in precedenza, il valore della presunzione legale può essere messo a base dell'accertamento senza che gli Uffici debbano fornire altra dimostrazione: l'uso dei parametri è sufficiente *ope legis* ad assolvere l'onere della prova gravante sull'Ufficio. Una volta assolto, in questo modo, l'onere della prova, la necessità di dare una prova contraria si sposta sul contribuente: per questo si afferma che gli strumenti in esame "invertono l'onere della prova". La prova contraria da parte del contribuente può essere data con qualsiasi argomentazione che il giudice ritiene, nella fattispecie, più convincente: la Corte Costituzionale (n. 283 del 23/07/1987) ha dichiarato infondati i dubbi sulla legittimità del c.d. "redditometro" basato su indici e coefficienti presuntivi di reddito, specificando che *nessun limite è posto alla prova dell'insussistenza degli elementi e delle circostanze di fatto su cui si basa l'accertamento* (cfr. anche Cass. 20/06/2001, n. 8372, 05/01/1996 n. 33 e 15.12.1995). Il contribuente può quindi addurre qualsiasi circostanza e tutte le caratteristiche della propria specialità per confermare la congruità dei dati dichiarati (ridotta capacità lavorativa per malattia, per l'età avanzata etc.; l'apertura di esercizi concorrenti, crisi di settore, peculiarità dell'esercizio rispetto ai codici generici di attività predisposti dal ministero, ecc. Sulla possibilità di giustificare lo scostamento in sede di contraddittorio, cfr. anche l'art. 6 della C.M. 13/05/1996 n. 117/E — in **"Finanza & Fisco" n. 19/96, pag. 1893**).

Si osserva, inoltre, che le cifre derivanti dall'applicazione degli studi operano sul piano della prova e non della determinazione sostanziale del reddito, come invece fanno, per esempio, le determinazioni catastali. L'ammontare degli studi ha quindi carattere orientativo, e - sul piano giuridico - ha valore di presunzione legale relativa. D'altra parte si deve ritenere che tali meccanismi giungano a risultati oggettivamente più persuasivi per le attività in qualche modo standardizzabili e dove esistono correlazioni convincenti e stabili tra caratteristiche dell'attività ed ammontare del giro d'affari. Si può invece dubitare che la stessa efficacia abbiano gli studi elaborati per le attività con più intenso carattere intellettuale (arti e professioni), dove il giro d'affari è determinato da fattori non percepibili, come la capacità professionale del contribuente, le sue relazioni con clientela selezionata, ecc. La procedura, persuasiva per baristi o negozianti, è meno convin-

cente per un violinista, un avvocato, un artigiano, un pittore ... Costoro, tuttavia, potranno contrastare con qualsiasi mezzo - come s'è detto - il risultato dell'accertamento.

Al termine di queste considerazioni, si possono riassumere le seguenti conclusioni:

— L'accertamento induttivo presuntivo fondato sui parametri (art. 3 L. 549/95 e D.P.C.M. 29/01/1996) costituisce una presunzione legale relativa (e non semplice, come afferma la parte ricorrente).

— Per effetto del richiamo all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 600/73, contenuto nel 1° comma dell'art. 3 della L. 549/95, esso costituisce un accertamento analitico, e il maggiore ricavo risultante dall'applicazione dei parametri costituisce una presunzione grave, precisa e concordante a favore dell'amministrazione. Di conseguenza l'accertamento contiene in sé, *ex lege*, la motivazione - il che comporta, allo stesso tempo, l'inversione dell'onere della prova.

— Il contribuente può dimostrare all'Ufficio (in sede di definizione con adesione) e al Giudice (in sede contenziosa) - con qualsiasi documento o argomentazione - l'infondatezza del reddito accertato o d'aver avuto altri proventi oltre a quelli dichiarati; tale possibilità evidenzia e giustifica la legittimità dell'accertamento presuntivo (cfr. la giurisprudenza citata).

Nel caso in esame sono dunque da respingere le eccezioni del ricorrente sull'illegittimità dell'accertamento; appaiono, invece, ragionevolmente convincenti e accettabili le "prove contrarie" proposte.

Il contribuente esercita l'attività di falegname. Nell'attività artigianale l'abilità creativa della mente e l'esecuzione manuale si fondono e completano, e da questa fusione trae origine la sua capacità professionale. Tale capacità, come abbiamo dianzi accennato, è un fattore la cui percezione diventa assai meno "calcolabile" dai coefficienti e dai parametri, dato il suo stretto legame alla personalità individuale.

È dunque del tutto plausibile che col passare degli anni la capacità lavorativa, certamente legata a quella professionale, perda di smalto e risenta sempre più della fatica anche fisica. È perciò comprensibile che all'età di 71 anni (tanti ne aveva il ricorrente nel 1995) la sua capacità lavorativa fosse diminuita; e questo calo della capacità lavorativa rende certamente credibile e giustificabile l'esiguo scarto dell'1% tra i ricavi dichiarati e quelli accertati presuntivamente.

La Commissione ritiene pertanto che il contribuente abbia fornito la prova della congruità del reddito dichiarato e, di conseguenza, accoglie il ricorso.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.