

## PARTE SECONDA (Giurisprudenza)

### **“Riflessioni in tema di limiti alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento tributario”\***

(nota a Corte di Cassazione, 8 novembre 2016 – 3 febbraio 2017, n.2873)

di *Alessandra Kostner*

*Assegnista di ricerca in Diritto tributario  
Università degli Studi di Milano “Bicocca”*

#### ABSTRACT

*The discretionary nature of the financial administration that allows to choose the method of assessment to be used in the concrete case - although subject to certain and unavoidable limits - is unquestionable, unless the taxpayer suffers a substantial prejudice, which legitimizes the power of the judge to annul imposition.*

#### SINTESI

*La discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria che consente di scegliere la metodologia di accertamento da utilizzare nel caso concreto - seppur sottoposta a taluni ed imprescindibili limiti - è insindacabile, a meno che il contribuente subisca un pregiudizio sostanziale, che legittima il potere del Giudice di annullare l'atto impositivo.*

**Parole chiave:** *metodi accertamento - analitico contabile - induttivo - discrezionalità - limiti - pregiudizio*

SOMMARIO: 1. Breve premessa – 2. La scelta del metodo di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria: una discrezionalità limitata – 3. Segue. La decisione della Suprema Corte: l'insuperabile limite del pregiudizio sostanziale dell'irragionevolezza e della incongruità del maggior reddito accertato

#### 1. Breve premessa

Il presente lavoro trae spunto da una recente sentenza della Corte di Cassazione per riflettere sulla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria in relazione alla scelta dei metodi di accertamento, di tipo analitico - contabile ovvero induttivo extra - contabile, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo.

---

\* Lavoro svolto nell'ambito del progetto di ricerca SIR, dal titolo “Estimated tax assessments and presumptive taxation: a comparative analysis”, coordinato dal Dott. Nicola Sartori.

Come si vedrà, la summenzionata discrezionalità dell'Amministrazione incontra vari limiti: taluni, nelle previsioni normative che disciplinano le varie tipologie di accertamento (si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'art. 39, comma 1, del DPR n.600/1973); altri, in virtù del necessario bilanciamento tra l'interesse pubblico "di assicurare che trovino compiuta attuazione i disegni distributivi dei carichi tributari risultanti dalle discipline sostanziali tributarie<sup>1</sup>" e l'interesse privato di subire il giusto prelievo fiscale.

Il potere discrezionale dell'Amministrazione di scegliere tra i diversi *modus* di accertamento esplica, infine, i propri effetti sul profilo dell'onere della prova (evidentemente più gravosa per la parte pubblica nel caso di accertamento induttivo extra-contabile) e della motivazione degli atti impositivi.

Ove, difatti, la scelta della tipologia di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria appaia condizionata dall'esclusivo obiettivo di massimizzare le entrate, si potrebbe prospettare il vizio di eccesso di potere che condurrebbe all'illegittimità dell'atto impositivo emesso.

## **2. La scelta del metodo di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria: una discrezionalità limitata**

L'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio del potere impositivo (con riferimento ai redditi d'impresa<sup>2</sup> ed ai redditi di lavoro autonomo), è dotata, in via

---

<sup>1</sup> Così SS. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n.10, pag. 808 e ss..

<sup>2</sup> Si precisa che, così come previsto dall'art. 40, DPR n.600 del 1973, le metodologie di accertamento disciplinate dall'art. 39 del DPR n.600 del 1973 ed utilizzabili per determinare i redditi d'impresa delle persone fisiche, si applicano anche ai fini delle rettifiche dei redditi d'impresa dei soggetti Ires.

generale, di discrezionalità<sup>3</sup> nella scelta del metodo di accertamento<sup>4</sup> (in specie, di tipo analitico o induttivo)<sup>5</sup> da adoperare nei confronti dei contribuenti, potendo valutare, caso per caso, la preferibilità di un determinato iter ricostruttivo del presupposto d'imposta e della base imponibile, ai fini dell'individuazione del maggior reddito occultato dai vari soggetti passivi.

L'insindacabilità di tale potere, se esercitato secondo le previsioni di legge, da

<sup>3</sup> Sulla discrezionalità in ambito tributario si rinvia, *ex multis*, a L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; Id., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006, III, pag. 2003 e ss.; SS. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in AA.VV. (a cura di Di Pietro), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994, pag. 36 e ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 427 e ss.; F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir. agg.*, Milano, 2000, pag. 538 e ss.; G. PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n.204/2004*, in *Rass. Trib.*, 2004, n.6, pag. 2069 e ss.; R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, pagg. 86 e ss. e 224 e ss.. Sulla nozione di discrezionalità in ambito amministrativo, cfr. V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2000, pag. 514 e seguenti; G. BARONE, voce *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XI, Roma, 1989, pag. 3 e ss.; M.SS. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1993, pag.45 e ss.; A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, pag. 593 e ss., P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972, pag.19 e ss.

<sup>4</sup> Per un inquadramento generale delle diverse metodologie di accertamento, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale. Torino, 2017, pag. 229 e ss.; SS. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 335 e ss.; Id., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n.10, pag. 803 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2012, n.5, pag. 1107 e ss.; P. BORIA, *Diritto tributario*, Milano, 2016, pag. 417 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2015, pag. 439 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI – L. CASTALDI (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, pag. 187 e ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 327 e ss.; SS. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 146 e ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 256 e ss.; E. ARTUSO, *L'accertamento induttivo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, n.1, pag. 309 e ss.; Id., *Brevi note sulla scelta del metodo da parte dell'Amministrazione finanziaria, tra ragionevolezza dell'accertamento e utilizzo di percentuali di redditività*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, n.2, pag. 673.

<sup>5</sup> Seppur non costituisce oggetto di analisi nel presente lavoro, si fa presente che, ai sensi dell'art. 38, commi 4 e ss., del DPR n.600/1973, l'Amministrazione finanziaria potrebbe adoperare il metodo "sintetico" di determinazione del reddito complessivo dei soggetti passivi, in alternativa al metodo analitico e induttivo e sempre con riferimento ai redditi d'impresa ed ai redditi di lavoro autonomo. Ciò, tuttavia, purché ne sia rispettato il presupposto: il reddito complessivo netto così accertabile deve eccedere di almeno un quinto rispetto al reddito dichiarato dal contribuente. Sul tema, cfr., tra i tanti, G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993; G. SELICATO, *Il nuovo accertamento sintetico dei redditi*, Bari, 2014; A. M. GAFFURI, *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, pag. 577 e ss.; L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa e con l'obbligo di contraddittorio*, in A.A.V.V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pag. 271 e ss.; M. BAGAROTTO, *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal d.l. n.78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 967 ss.; N. SARTORI, *Percorsi di giurisprudenza. Tramonto della provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, in *Giur. it.*, 2016, n.6, 1509 e ss.; Id., *Accertamento sintetico del reddito*, in *Digesto comm.*, agg., Torino, 2017, pag. 15 e ss.

parte dell'Ente impositore, è stato ripetutamente affermato in molteplici pronunce della Corte di Cassazione<sup>6</sup>, alcune delle quali richiamate nella sentenza in commento, ed è stato, altresì, condiviso da gran parte della dottrina<sup>7</sup>.

Tuttavia, la discrezionalità dell'Amministrazione, che consente di preferire l'applicazione di una modalità di accertamento ad un'altra, incontra un primo limite nella previsione normativa del primo comma dell'art. 39 del DPR n.600/1973, disciplinante l'accertamento analitico-contabile alle prime lettere (lettere a, b e c) e l'accertamento analitico-induttivo alla lettera d)<sup>8</sup>.

Ciò in quanto, al ricorrere dei presupposti necessari per l'applicazione dell'accertamento in via analitica di cui al primo comma dell'art. 39 del DPR

<sup>6</sup> Cfr., ex multis, Cass. civ., sent. n.16980 del 19 agosto 2015; Cass., sent. n.8333 del 25 maggio 2012; Cass., ord. n.13430 del 27 luglio 2012; Cass., sent. n.19258 del 30 settembre 2005; Cass., sent. n.20837 del 26 ottobre 2005; Cass. n.13350 del 10 giugno 2009; Cass., sez. trib., 21 maggio 2008, n.12905; Cass., sez. trib., 25 gennaio 2006, n.1436; Cass., sez. trib., 30 settembre 2005, n.19258; Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n.20837.

<sup>7</sup> Cfr., pur con qualche diversità nell'ambito dei vari orientamenti, A. Fantozzi, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.Sc. Fin.*, 1984, n.2, pag. 238 e ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 225 e ss..

<sup>8</sup> È questo un "metodo misto". Difatti, la ricostruzione analitica dei singoli elementi (attivi e passivi) del reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) è effettuata in modo induttivo e, pertanto, sulla base di presunzioni semplici e qualificate, ossia gravi, precise e concordanti. Sul punto, è bene rilevare che la norma istitutiva degli studi di settore, ossia l'art. 62-sexies, 3° comma, del d.l. 30 agosto 1993, n.331 (convertito dalla Legge n.427 del 29 ottobre 1993), li ha collocati proprio all'interno dell'art. 39, 1° comma, lett. d), del DPR 29 settembre 1973, n.600, e, quindi, nella suddetta tipologia di accertamento c.d. analitico – induttivo. Sul tema, senza pretesa di completezza, cfr. SS. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, 73; A. Fedele, *Rapporti tra i nuovi metodi di accertamento ed il principio di legalità*, in AA.VV., a cura di C. Preziosi, *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma, 1996, 48 ss.; E. Fazzini, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309 ss.; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; G. Marongiu, *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 729; M. Basilavecchia, *Verso il giusto equilibrio tra effettività della ricchezza accertata e strumenti presuntivi di accertamento*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2013, 341 ss.; A. Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 295 ss.; M. Beghin, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'art. 62 – sexies, comma 3, del DL n.331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico – probabilistica" degli studi di settore* (nota a Nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. VIII, 18 aprile 2005, n.60), in *Riv. dir. trib.*, **2005**, **II**, **452 e ss.**; Id., *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, 2035 ss.; Id., *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, in *Corr. trib.*, 2013, 401 ss.; G. Corasaniti, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 10013 ss.; V. Ficari, *Sulla metamorfosi degli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 2008, 1558 ss.; E. Della Valle, *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, in *Rass. trib.*, 2014, 695 ss.; A. Contrino – A. Marcheselli, *Il "redditometro 2.0" tra esigenze di privacy, efficienza dell'accertamento e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 10679 ss.

n.600/1973, non è possibile procedere ad accertamento di tipo induttivo extra-contabile<sup>9</sup>.

Al contrario, l'accertamento induttivo extra-contabile (c.d. induttivo puro), adoperabile solo nei casi espressamente individuati *ex lege* al secondo comma dell'art. 39 del DPR n.600/1973, lascia inalterata la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta della metodologia di accertamento da utilizzare nel caso concreto.

Difatti, seppur la norma da ultimo richiamata prevede l'utilizzo della suddetta tipologia di accertamento solo al ricorrere di determinate condizioni predeterminate normativamente - nel caso in cui tali condizioni si presentino in concreto, all'Ente impositore non è preclusa la possibilità di procedere, nel rispetto dei presupposti, ad accertamento analitico - contabile<sup>10</sup> ovvero (anche se non rilevante nella presente disamina) ad accertamento sintetico<sup>11</sup>. Così come non è escluso il ricorso contemporaneo ai due metodi di accertamento<sup>12</sup> (*id est* analitico contabile ed induttivo extra-contabile).

È evidente, dunque, come il metodo analitico-contabile si riveli "privilegiato" rispetto alla tipologia dell'accertamento induttivo extra-contabile, in consonanza con lo spirito della riforma degli anni settanta.

Ciò, probabilmente, in virtù della circostanza che tale metodologia, presupponendo la complessiva attendibilità della contabilità, si traduce nella rettifica di singoli componenti reddituali<sup>13</sup> ed, inoltre, *"offre maggiori garanzie al contribuente, in quanto vengono chiariti i motivi delle singole riprese permettendo un più puntuale esercizio del diritto di difesa, consentendo un contraddittorio su base analitica e non presuntiva"*<sup>14</sup>.

<sup>9</sup> Cfr., ancora, Cass. civ., sez. trib., n.1122/2013; Id., 21 maggio 2008, n.12905; Id., 25 gennaio 2006, n.1436; Id., 28 giugno 2001, n.8835.

<sup>10</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., n.1122/2013.

<sup>11</sup> L'art. 38, comma 4, del DPR n.600 del 1973 consente all'Ufficio di procedere alla determinazione del reddito con il metodo sintetico "(...) *indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39 del medesimo decreto (...)*". Sul punto, cfr. N. SARTORI, *Accertamento sintetico del reddito*, cit., pag. 17.

<sup>12</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2001, n.6943.

<sup>13</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 135.

<sup>14</sup> Così Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2013, n.1122.

Pertanto, gli organi giudicanti ritengono “deboli” gli accertamenti induttivi, in quanto carenti di qualsivoglia “dignità di prova”<sup>15</sup>.

Ancora, la discrezionalità dell’Amministrazione finanziaria nella scelta della metodologia di accertamento da adottare, con riferimento alle tipologie di natura induttiva (sia agli accertamenti induttivi puri che a quelli misti), è subordinata (e dunque fortemente condizionata) alla sussistenza dei relativi presupposti applicativi predeterminati normativamente.

È da rilevare, inoltre, che la scelta del metodo di accertamento effettuata dall’Amministrazione finanziaria esplica i propri effetti con riferimento al delicato profilo dell’onere della prova<sup>16</sup> e della sua ampiezza.

Così, ove l’Agenzia volesse utilizzare l’accertamento induttivo extra-contabile di cui all’art. 39, comma 2, del DPR n.600/1973, sarebbe tenuta ad assolvere l’onere della prova, non affatto semplice, avente ad oggetto l’inattendibilità della contabilità.

Presupposto, quello da ultimo richiamato, indefettibile ai fini dell’operatività di tale *modus* di accertamento. Con la precisazione che la suddetta inattendibilità può derivare da irregolarità non solo formali<sup>17</sup>, ma anche di natura sostanziale<sup>18</sup>.

Ciò in quanto anche un impianto contabile formalmente corretto può condurre all’applicazione, da parte dell’Agenzia, di un accertamento induttivo extra-contabile, se dietro ai dati formalmente corretti si celano distorsioni di natura sostanziale<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Così G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 439.

<sup>16</sup> Cfr., sul punto, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 6, pag. 417, secondo il quale le varie tipologie di accertamento “condizionano sul piano giuridico l’atto di accertamento con particolare riguardo al profilo della prova e della motivazione. La scelta dei metodi di accertamento da parte dell’ufficio procedente influisce sul processo logico sotteso alla ricostruzione giuridica della fattispecie in quanto definisce i sistemi di ragionamento e le forme di dimostrazione del presupposto e della base imponibile (sulla base di percorsi ricostruttivi e argomentativi che valorizzano tecniche analitiche e deduttive, induttive e congetturali, sintetiche, ecc...)”.

<sup>17</sup> Come opportunamente precisato, per violazioni formali si devono intendere le violazioni che non incidono sulla rappresentazione qualitativa e quantitativa del fenomeno aziendale: così M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 2016, pag. 370.

<sup>18</sup> Per violazioni sostanziale si intendono le violazioni che influiscono sulla rappresentazione della ricchezza rilevante fiscalmente: così, ancora, M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 2016, pag. 370.

<sup>19</sup> Cfr. E. ARTUSO, *L’accertamento induttivo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, n.1, pag. 309 e ss.. Di recente, sulla nozione di “inattendibilità”, cfr. Cass. civ., sez. trib., 9 giugno 2017, n.14376 ove si legge che “il discrimine tra l’accertamento condotto con metodo analitico contabile e quello condotto con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili, laddove nel metodo induttivo le omissioni o le false ed inesatte indicazioni

In altri termini, se - per errori di natura formale ovvero sostanziale - non dispone di un'adeguata contabilità sulla quale basare l'accertamento analitico-contabile (ed il caso concreto non rientra nelle previsioni di cui al primo comma del summenzionato art. 39), l'Amministrazione può optare per l'accertamento induttivo extra-contabile e basarsi, pertanto, su basi meramente indiziarie, ossia su presunzioni non qualificate (c.d. semplicissime)<sup>20</sup>.

In particolare, l'utilizzo di tale metodo di accertamento (induttivo extra-contabile) presuppone l'espletamento di due distinte fasi.

Invero l'Agenzia deve, dapprima, dimostrare la sussistenza del presupposto che legittima l'adozione del metodo induttivo, provando, sulla base di elementi certi e circostanziati, l'inattendibilità della contabilità nel suo complesso<sup>21</sup>.

Successivamente, deve provvedere alla determinazione induttiva del reddito, potendosi avvalere, a tal fine, di dati ed elementi comunque raccolti (comprese medie statistiche ovvero dati di natura astratta) e di presunzioni non dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza<sup>22</sup>, con facoltà di prescindere, totalmente o parzialmente, dalle risultanze delle scritture contabili.

Al contrario, in caso di ricorso al metodo analitico-contabile, l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione è circoscritto.

In particolare, *"in presenza di una contabilità riconosciuta attendibile, spetta all'Ufficio dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa impositiva, dando prova della sussistenza di irregolarità contabili e della presenza di elementi e circostanze rilevatori di maggior imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o costi deducibili, nonché in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta (...)"*<sup>23</sup>.

---

*risultano tali da inficiare l'attendibilità e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento, anche degli altri dati contabili, apparentemente regolari (...)"*.

<sup>20</sup> Cfr. SS. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 334.

<sup>21</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, cit., pag. 136.

<sup>22</sup> Cfr., ancora, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, cit., pag. 136.

<sup>23</sup> In questi termini P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 427.

### **3. Segue. La decisione della Suprema Corte: l'insuperabile limite del pregiudizio sostanziale dell'irragionevolezza e della incongruità del maggior reddito accertato**

Ferma restando, nei termini sopra descritti, l'insindacabilità della scelta del metodo di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, è doveroso sottolineare come il Giudice tributario possa censurare la scelta metodologica adottata ogni qualvolta da tale scelta derivi per il contribuente un concreto "pregiudizio sostanziale" per l'"irragionevolezza" e l'"incongruità" del maggior reddito accertato.

È quanto accaduto nel caso di specie, nel quale l'Ufficio aveva ricostruito il reddito d'impresa di una società, che operava esclusivamente nel settore dei lavori pubblici (circostanza, quest'ultima, confermata dal contenuto del processo verbale di constatazione), applicando il metodo analitico-contabile, pur sussistendo i presupposti per il ricorso al metodo induttivo-extracontabile.

In particolare, come emerge dal testo della pronuncia in commento, pur essendo sussistenti "(...) *gravi, numerose e ripetute inesattezze ed omissioni, anche formali, con duplicazione anche di talune registrazioni rilevate nelle scritture contabili (...) tali da potersi ritenere assolutamente inattendibili*" - legittimanti l'utilizzo di un accertamento induttivo extra-contabile ai sensi del secondo comma dell'art. 39 del DPR n.600/1973 - l'Agenzia ha preferito dar luogo ad un accertamento analitico-contabile, ai sensi del primo comma del summenzionato art. 39.

Nel corso del giudizio, la società ricorrente ha contestato l'incongruità e l'irragionevolezza del risultato reddituale derivante dall'applicazione del suddetto metodo (analitico-contabile), ossia la percentuale di redditività del 37%.

Ciò alla luce di molteplici circostanze, peraltro non contestate dall'Amministrazione, ossia l'evidente discrasia emergente tra la predetta percentuale di redditività e quella derivante dai dati dell'Osservatorio dei lavori pubblici dell'Umbria (rintracciabili nel bollettino ufficiale della Regione); nonché i dati elaborati da una società di ricerca sui bilanci depositati presso la Camera di commercio ed, altresì, i parametri riguardanti le imprese di medie dimensioni operanti nel settore dei lavori pubblici.



Infine, la società ha rilevato come la stessa Agenzia delle entrate, nel corso del contraddittorio svoltosi in sede amministrativa, avesse indicato per aziende similari una percentuale di redditività del 4%, evidentemente meno onerosa rispetto a quella determinata, nel caso in esame, in virtù dell'applicazione del metodo analitico-contabile.

Ebbene, i Giudici della Cassazione hanno affermato l'operatività di una piena discrezionalità dell'Ufficio nella scelta della metodologia di accertamento, precisando, tuttavia, che - ove da tale scelta derivi per il contribuente un concreto "pregiudizio sostanziale" a causa dell'"irragionevolezza" e dell'"incongruità" del maggior reddito accertato - l'organo giudicante è tenuto ad annullare l'atto impositivo, come avvenuto nel caso in esame.

Senza che tale statuizione possa, in alcun modo, costituire un "travalicamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della PA<sup>24</sup>".

La decisione in commento appare certamente condivisibile.

Ciò in quanto i criteri di ragionevolezza e congruità, cui fanno riferimento i Giudici, rappresentano la manifestazione e la concretizzazione degli insacrificabili principi di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione e di parità di trattamento di cui all'art. 3 della Costituzione.

Difatti, vero è che l'Amministrazione finanziaria può scegliere la metodologia di accertamento per poter soddisfare l'interesse pubblico *"di assicurare che trovino compiuta attuazione i disegni distributivi dei carichi tributari risultanti dalle discipline sostanziali tributarie"*<sup>25</sup>.

Ma è altrettanto vero che il contribuente, anch'egli titolare di un interesse rilevante, ha il diritto - dovere di pagare soltanto la parte di imposta dovuta e di subire, pertanto, il giusto prelievo fiscale.

Invero, come opportunamente affermato, appare sempre più indispensabile quella *"ponderazione degli interessi pubblici e privati che caratterizza le attività*

<sup>24</sup> Si veda il punto n.2) della sentenza in commento.

<sup>25</sup> Così SS. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n.10, pag. 808 e ss.

tipicamente discrezionali<sup>26</sup>.

Pertanto, la condivisibilità della pronuncia deriva dalla circostanza che la Corte di Cassazione, così statuendo, ha probabilmente ed implicitamente riconosciuto la possibilità di configurare il vizio di “eccesso di potere”<sup>27</sup> per gli atti impositivi con riferimento all’individuazione delle metodologie di accertamento, nelle specifiche ipotesi in cui la scelta dell’Amministrazione finanziaria appaia condizionata dall’esclusivo obiettivo di massimizzare le entrate, preferendo il metodo di accertamento che conduca ad un’imposta più gravosa per il soggetto passivo, e giammai dalla volontà di ottenere la giusta misura dell’imposta.

Né tantomeno potrebbe risultare, in alcun modo, accettabile la soccombenza dell’interesse vantato dal contribuente (teso a non subire, ingiustamente, l’applicazione di una maggiore imposta rispetto a quella effettivamente dovuta) dinanzi all’interesse pubblico riconducibile all’Amministrazione.

Sul punto, si rendono necessarie talune precisazioni.

Innanzitutto, tale vizio sarebbe configurabile anche nell’ipotesi in cui la scelta dei metodi di accertamento da parte dell’Ufficio procedente fosse formalmente motivata<sup>28</sup> all’interno dell’atto impositivo emesso nei confronti del contribuente.

<sup>26</sup> Così SS. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n.10, pag. 807 e ss. Sul punto, cfr., sempre, SS. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell’accertamento dei redditi*, in *Riv.dir.fin.*, 1981, I, pag. 580 e ss. pag. 807; F. GALLO, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’Ufficio*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1992, I, pag. 658 e ss.

<sup>27</sup> Cfr. C. CALIFANO, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2010, n.5, pag. 1212 e ss. L’eccesso di potere, come noto, è riconducibile principalmente allo sviamento del potere, ossia all’esercizio del potere da parte dell’autorità amministrativa per il perseguimento di un fine diverso da quello individuato dalla legge e per il quale il potere è stato conferito. Sul tema si vedano, in ambito amministrativo, A. AZZENA, *Natura e limiti dell’eccesso di potere amministrativo*, Milano, 1976; G. DE CESARE, *Problematica dell’eccesso di potere amministrativo*, Padova, 1973.

<sup>28</sup> In tema di motivazione degli atti impositivi, si rinvia, tra gli altri, a F. TESAURO, *La motivazione degli avvisi di accertamento dei valori immobiliari in una aberrante decisione della Commissione centrale*, in *Boll. trib.*, 1981, pag. 804 e ss.; *Id.*, *Ancora sulla motivazione degli avvisi di accertamento* (nota a Cass., sez. I, 11 luglio 1985, n.4129), *ivi*, 1985, pag. 1511 e ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, pag. 274 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell’accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I pag. 217; SS. MUSCARA, *Poteri di autotutela dell’Amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, *ivi*, 1990, I, pag. 381 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell’ufficio imposte e motivazione dell’atto impugnato* (nota a Comm. trib. I grado Milano, sez. XXXVII, 28 ottobre 1987), *ivi*, 1989, II, pag. 208; *Id.*, *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell’accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2007, 11, pag. 935; M. MAFFEZZONI, *La sorte degli*

Pertanto, potrebbe accadere che la scelta operata dall'Amministrazione sia formalmente motivata ma dia luogo, di fatto, ad un travalicamento dei limiti riconducibili alla propria potestà (vizio di eccesso di potere); oppure - al contrario - potrebbe darsi il caso in cui l'Agenzia sia rimasta nel solco della sua potestà ma non abbia fornito alcuna motivazione a riguardo, incorrendo - nel caso da ultimo richiamato - nel solo vizio di motivazione.

Difatti, la motivazione<sup>29</sup> degli atti impositivi, per quello che qui interessa, deve

---

*accertamenti immotivati secondo la cassazione* (nota a Cass., sez. un., 17 marzo 1989, n.1333), in *Boll. trib.*, 1989, pag. 1495; M. C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione* (nota a Comm. trib. centr., sez. XVI, 13 gennaio 1988, n.282; Comm. trib. centr., sez. V, 4 gennaio 1988, n.37; Comm. trib. centr., sez. XIII, 15 dicembre 1987, n.9175), in *Giur. it.*, 1988, III, pag. 1; D. STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, pag. 367; A. URICCHIO, *L'obbligo di motivazione negli accertamenti di valore*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 753; M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, DPR n.600/1973, alla luce dell'art. 7 dello «Statuto dei diritti del contribuente»*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 709; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della L. n.241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2005, n.21, pag. 1621 e ss.; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in AA.VV., a cura di A. Fantozzi - A. Fedele, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, cit., pag. 281 ss.; F. NICCOLINI, *La motivazione dell'atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008, pag. 321 e ss.; *Id.*, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2010, pag.1212 e ss.; E. MARELLO, *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*, in *Giur. It.*, 2010, pag. 967 ss.; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, *passim*.

<sup>29</sup> L'art. 7 dello Statuto dei diritti del Contribuente- che richiama espressamente l'articolo 3 della legge n.241 del 1990 - prevede, come noto, che ogni atto di natura tributaria deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che supportano la pretesa impositiva, ma omette di richiamare il riferimento agli elementi probatori raccolti durante la fase istruttoria. Tuttavia, sarebbe irragionevole ipotizzare che il legislatore abbia voluto ridurre le garanzie del contribuente proprio all'interno di una normativa, quale è lo Statuto dei Diritti del contribuente, creata ad hoc per rafforzare la tutela del contribuente. Senza considerare che, se il legislatore avesse voluto ridimensionare la portata del già citato articolo 3, ne avrebbe escluso una parte in modo esplicito, così come ha fatto in relazione alla partecipazione al procedimento ed all'accesso da parte del contribuente, ed avrebbe evitato di effettuare il rinvio a tutta la disposizione. Sul punto, si rinvia, *ex multis*, a S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, pag. 357 e ss. Con specifico riferimento all'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 42 del DPR n.600/1973 dispone che: "(...) l'avviso di accertamento deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni (...)". Anche se non rientrante nella presente disamina, similmente, ai fini Iva, l'art. 56 del DPR n.633/1972 stabilisce che "(...) Negli avvisi relativi agli accertamenti induttivi devono essere indicati, a pena di nullità, l'imponibile determinato dall'ufficio, l'aliquota o le aliquote e le detrazioni applicate e le ragioni per cui sono state ritenute applicabili le disposizioni del primo o del secondo comma dell'art. 55. (...) La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato (...)".

contenere la specificazione della metodologia di accertamento prescelta al fine della determinazione del presupposto e dell'imponibile nel caso concreto ed, altresì, il percorso logico-giuridico che ha giustificato e condotto a tale scelta<sup>30</sup>.

In particolare, la motivazione dell'atto impositivo deve "assicurare la realizzazione di un'azione (amministrativa) efficiente e congrua"<sup>31</sup>, dal momento che - come condivisibilmente rilevato<sup>32</sup> - essa rappresenta un elemento essenziale dell'atto tributario e, pertanto, oltre ad indicare il *thema decidendum ac probandum*, deve dimostrare la correttezza dell'operato dell'amministrazione.

Peraltro, il ruolo della motivazione nel senso appena descritto è stato valorizzato dal superamento della teoria della *provocatio ad opponendum*, che puntava a ridimensionare l'obbligo di motivazione dell'accertamento<sup>33</sup>.

Infine, è opportuno sottolineare come l'eventuale eccezione relativa alla sussistenza di un siffatto vizio (eccesso di potere) implicherebbe un'accurata valutazione di merito, da parte dell'organo giudicante, basata sull'effettiva consistenza del quadro probatorio, in quanto strettamente connessa al profilo dell'illegittimità sostanziale dell'atto impositivo.

In altri termini, il contribuente, in una simile ipotesi, dovrebbe poter contestare in sede giudiziale - come avvenuto nel caso di specie - che il risultato reddituale cui si è giunti non corrisponde al reddito effettivamente posseduto, ovvero risulti sproporzionato e, quindi, contrastante con l'art. 53 della Costituzione.

<sup>30</sup> Cfr., sul punto, P. Boria, *Diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 417.

<sup>31</sup> Così: Cass., sez. trib., 17 ottobre 2014, n.2 2003. In dottrina, cfr., recentemente, N. SARTORI, *Percorsi di giurisprudenza. Tramonto della provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, in *Giur. it.*, 2016, n.6, 1509 ss.

<sup>32</sup> Cfr., ancora, N. SARTORI, *Percorsi di giurisprudenza. Tramonto della provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, cit., 1509 ss. In giurisprudenza, si vedano: Cass., sez. trib., 9 ottobre 2015, n.20251; *Id.*, 21 gennaio 2015, n.990; *Id.*, 13 novembre 2015, n.23240; *Id.*, 27 aprile 2016, n.8338.

<sup>33</sup> Cfr. N. SARTORI, *Percorsi di giurisprudenza. Tramonto della provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, cit., 1509 ss..

**IMPOSTA SUI REDDITI****Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 08-11-2016) 03-02-2017, n. 2873****REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. TIRELLI Francesco - Presidente -  
Dott. MARULLI Marco - Consigliere -  
Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -  
Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere -  
Dott. LUCIOTTI Lucio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso 16762-2012 proposto da:

M.F. E FIGLI SAS in persona del legale rappresentante pro tempore socio accomandatario, M.F. in proprio e quale socio, MI.FA. in proprio e quale socio, elettivamente domiciliati in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato CLAUDIO LUCISANO, rappresentati e difesi dall'avvocato FLAVIO CAMILLI giusta delega a margine;

- ricorrenti -  
contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

nonché contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PERUGIA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 273/2011 della COMM. TRIB. REG. di PERUGIA, depositata il 29/12/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/11/2016 dal Consigliere Dott. LUCIOTTI LUCIO;

udito per i ricorrenti l'Avvocato CAMILLI che chiede l'accoglimento e deposita n. I

avviso di ricevimento A/R;

udito per il controricorrente l'Avvocato TIDORE che ha chiesto il rigetto;  
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO IMMACOLATA che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **Svolgimento del processo**

1. Con sentenza n. 273 del 29 dicembre 2011 la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria respingeva l'appello proposto dalla s.a.s. M.F. & Figli e dai soci F., M. e Mi.Fa. avverso la sentenza di primo grado che aveva a sua volta respinto i ricorsi dai medesimi proposto per contestare la rettifica del reddito d'impresa conseguente al disconoscimento di costi non documentati per 4.730.031,54 Euro, di cui agli avvisi di accertamento emessi in relazione all'anno di imposta 2005 ai fini IRAP ed IRPEF, anche nei confronti dei soci della società di persone per la quota di reddito ai medesimi imputata per trasparenza ai sensi del TUIR art. 5 (D.P.R. n. 917 del 1986) e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis.

A fronte della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, dedotta dagli appellanti per avere l'Agenzia delle entrate proceduto ad accertamento con metodo analitico pur in presenza dei presupposti (nella specie, l'inattendibilità delle scritture contabili) per procedere ad accertamento induttivo, la CTR, richiamando vari arresti di questa Corte, sosteneva che l'Amministrazione finanziaria non era in alcun modo vincolata ad adottare l'uno o l'altro metodo, né nella ricostruzione del reddito con metodo induttivo era totalmente svincolato dalle scritture dell'imprenditore, né il giudice tributario poteva procedere alla rideterminazione del reddito d'impresa con il metodo induttivo una volta che l'Agenzia delle entrate aveva adottato quello analitico, osservando, peraltro, che i contribuenti neanche avevano provato di aver sostenuto parte dei costi recuperati a tassazione.

2. Ricorrono per cassazione i contribuenti sulla base di un unico motivo cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

3. Il Collegio ha autorizzato la redazione della sentenza con motivazione semplificata.

### **Motivi della decisione**

1. Con l'unico motivo di ricorso, con cui viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, artt. 3 e 53 Cost., nonché la L. n. 241 del 1990, art. 21 - octies, la ricorrente si duole della scelta del metodo di ricostruzione del reddito d'impresa operata dall'Amministrazione finanziaria, che ha fatto ricorso a quello analitico pur sussistendo le condizioni poste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, per procedervi con metodo induttivo, lamentando anche i risultati irragionevoli ed incongrui restituiti dall'applicazione di quel metodo, tali da integrare anche una violazione dei principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost.

A tale ultimo riguardo sostiene che l'operata rettifica del reddito d'impresa ha determinato una redditività del 37%, assolutamente irragionevole nell'ambito dell'edilizia pubblica in cui operava la società e che la stessa Agenzia delle entrate in occasione del contraddittorio aveva indicato - per aziende similari - nella misura del 4% (pag. 37 del ricorso). A detta dei ricorrenti, percentuali ancora minori risultavano dall'Osservatorio dei lavori pubblici dell'Umbria, dai dati elaborati da una società di ricerca sui bilanci depositati presso la CCIAA di Perugia, dai parametri e studi di settore.

2. Il motivo è fondato e va accolto.

L'orientamento giurisprudenziale di legittimità in tema di accertamento delle imposte sui redditi è assolutamente consolidato nel ritenere insindacabile il potere dell'amministrazione finanziaria, se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, la parte contribuente, in assenza "di pregiudizio sostanziale" (secondo Cass. n.8333 del 2012), non ha titolo a dolersi della scelta operata (cfr. Cass. n.19258 del 2005; n.20837 del 2005; n.13430 del 2012; n.8333 del 2012; n.16980 del 2015; v. anche Cass. n.13350 del 2009). V'è però da dire che nel caso di specie, considerando il risultato restituito dall'applicazione di quel metodo (in termini di percentuale di redditività determinata considerando un utile di circa Euro 4.800.000,00 che la società avrebbe ricavato da circa Euro 13.000.000,00 di fatturato nell'anno in verifica - v. ricorso pag. 33), non può escludersi che i contribuenti abbiano subito un concreto pregiudizio dalla scelta metodologica operata dall'amministrazione finanziaria, apparendo irragionevole ed incongrua, alla stregua dei dati riferiti dai contribuenti, l'applicazione di una percentuale di ricavi del 37% ad un'impresa operante quasi esclusivamente nel settore degli appalti pubblici.

Da tale ultima circostanza, confermata dal contenuto del processo verbale di constatazione (riportato per autosufficienza a pag. 6 del ricorso) in cui si afferma che i committenti della società in verifica erano "essenzialmente pubbliche amministrazioni" e dalla quale gli stessi verificatori hanno fatto conseguire la "scarsissima possibilità teorica, per la società, di sottrarre i ricavi derivanti da contratti di appalto alla fatturazione"; dalla riscontrata sussistenza di gravi, numerose e ripetute inesattezze ed omissioni, anche formali, con duplicazione anche di talune registrazioni, rilevate nelle scritture contabili (v. ricorso, pag. 8), tali da potersi ritenere assolutamente inattendibili; dalla evidente discrasia emergente tra la percentuale di ricarico applicata nel caso di specie alla società verificata e quelle, invece, desumibile dai dati dall'Osservatorio dei lavori pubblici dell'Umbria, pubblicati nel bollettino ufficiale di quella regione, dai dati elaborati da una società di ricerca sui bilanci depositati presso la CCIAA di Perugia, dai parametri e studi di settore per imprese di medie dimensioni operanti nel settore dei lavori pubblici, ma soprattutto da quella (pari al 4%) che la stessa Agenzia delle entrate, in sede di contraddittorio, aveva ritenuto congruo per aziende similari a quella verificata; da tutte queste circostanze, dall'amministrazione finanziaria neanche contestate, deve trarsi il convincimento della assoluta incongruenza delle risultanze della verifica. Da ciò discende l'accoglimento del ricorso, che, così come questa Corte

ha avuto modo di osservare (v. Cass. n.23463 del 2007), non costituisce un "travalcamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della PA", ma è espressione del legittimo sindacato del giudice tributario che "ben può tener conto ai fini della decisione della metodologia adottata per la raccolta degli elementi utilizzati per la rettifica quando le emerse risultanze appiano incongrue rispetto alla situazione" concreta.

3. La sentenza impugnata va quindi cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, in diversa composizione, che rivaluterà la vicenda alla stregua di quanto sopra si è rilevato, provvedendo anche alle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della 5<sup>a</sup> sezione civile, il 8 novembre 2016.

Depositato in Cancelleria il 3 febbraio 2017