

Accertamento induttivo nei casi di antieconomicità

di [Cosimo Turrisi](#)

Publicato il 31 Maggio 2010

i comportamenti antieconomici dei contribuenti al vaglio del Fisco

L'accertamento tributario: tipologie

L'accertamento tributario rientra nel "procedimento amministrativo" disciplinato dal D.P.R. n. 600/1973, mediante il quale l'Agenzia delle Entrate determina l'imponibile e l'imposta del contribuente. E' possibile distinguere in conseguenza di tale previsione legislativa, varie tipologie di atti amministrativi o accertamenti che si differenziano in relazione alle modalità con cui vengono effettuati: **Accertamento analitico** (D.P.R. 600/73 art. 38 "rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche", comma 1, 2 e 3) presuppone fonti di reddito non dichiarate, ovvero insussistenza o non spettanza di deduzioni dell'imponibile o detrazioni di imposta.

L'ufficio determina il reddito imponibile individuando le fonti di reddito del contribuente e le singole categorie di reddito; **Accertamento sintetico** (D.P.R. 600/73 art. 38 "rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche", comma 4) ricalcola il reddito imponibile complessivo partendo da elementi e circostanze di fatto certi e non dalle singole fonti di reddito, utilizzando un "redditometro" o le "spese per incremento patrimoniale" quali indici di capacità contributiva. L'accertamento sintetico è ammesso solo se il reddito accertabile si discosta da quello dichiarato per almeno un quarto e per almeno due periodi di imposta e, comunque, determina un reddito complessivo netto (pertanto non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10); **Accertamento analitico-contabile** (D.P.R. 600/73 art. 39 "redditi determinati in base alle scritture contabili", comma 1, lettera a,b,c) è utilizzato per rettificare il reddito d'impresa dichiarato. Sulla base della contabilità, che l'Amministrazione considera attendibile, si procede alla rettifica delle singole componenti del reddito per la determinazione dell'imponibile; **Accertamento analitico-induttivo** (D.P.R. 600/73 art. 39 "redditi determinati in base alle scritture contabili", comma 1, lettera d) che rettifica le singole componenti del reddito di impresa sulla base di



1. presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti ;
2. gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta (rif. art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993) ;
3. studi di settore.

Accertamento induttivo-extracontabile (D.P.R. 600/73 art. 39 “redditi determinati in base alle scritture contabili”, comma 2) adottato per l'accertamento del reddito d'impresa, quando la contabilità è considerata inattendibile nel suo complesso. Ricorre in quattro circostanze tassative

- quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell' art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili (comprese le scritture ausiliarie di magazzino) risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;
- quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi degli articoli 32 del DPR 600/73 o 51 del DPR 633/72.

La scelta del tipo di accertamento fiscale

La scelta del tipo di accertamento da effettuare, trova il suo fondamento nei comportamenti adottati dal contribuente. In particolare la Corte di cassazione con la sentenza n. 9469 del 21/04/10 ha esaminato le problematiche dettate dall'antieconomicità.

Il comportamento antieconomico

Chiunque svolga un'attività economica è indotto a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi, mentre laddove si sia in presenza di un comportamento non adeguatamente giustificato sul piano razionale, è legittimo concludere che vi siano incongruenze che celano una diversa volontà. La Suprema corte in precedenza aveva già stabilito con la Sentenza n. 23633/2008 che non possono trarsi benefici da operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. La stessa corte, con Sentenza n. 23635/2008 nel consolidare il suo orientamento, aveva affermato:

“il contribuente può organizzare e svolgere la propria attività in maniera antieconomica, ma se da ciò deriva un’attenuazione dell’obbligo di contribuire alla spesa pubblica, egli è tenuto a dare conto alla collettività di tale anomala scelta”.

Tale previsione, secondo un orientamento dottrinale e giurisprudenziale, si incardina nel contesto del principio generale di formazione comunitaria del **“divieto di pratiche abusive”** stabilito dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con la sentenza 21 febbraio 2008 (C – 425/06), che estende la tematica oltre il limite dei tributi armonizzati e, quindi, all’intera materia tributaria. L’inopponibilità all’Amministrazione finanziaria degli atti che costituiscano abuso di diritto, nel tempo, è stata recepita in diverse sentenze dell’ordinamento italiano, per cui la fattispecie dell’abuso supera qualsiasi valutazione e si risolve nelle “operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, ponendo a carico del contribuente l’onere di dimostrare l’esistenza di ragioni economiche, alternative o concorrenti, di carattere non meramente marginale o teorico. La sentenza della Corte di cassazione n. 9469 del 21/04/10, da ultima, esamina in presenza di “antieconomicità” l’applicazione dell’articolo 39, comma 2, lettera d), del Dpr 600/1973 legittimando l’accertamento induttivo quando la contabilità risulta inattendibile per effetto di irregolarità gravi, numerose e ripetute. La formulazione della lettera d) prevede sia un requisito di natura sostanziale (omissioni, false o inesatte indicazioni riscontrate nella contabilità), sia un requisito di natura formale (irregolarità formali). Nel caso esaminato (riguardante l’omessa percezione di interessi su crediti verso clienti) la Suprema corte rileva che nonostante

“l’attendibilità formale della contabilità, si è in presenza di un comportamento manifestamente antieconomico della società e, quindi, correttamente l’ufficio poteva operare la rettifica della dichiarazione”.

La regola alla quale si ispira chiunque svolga un’attività economica è quella di ridurre i costi, pertanto, in presenza di un comportamento differente ed in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti - maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell’onere della prova a carico del contribuente. L’Amministrazione finanziaria accertando ai sensi dell’articolo 39, comma 2, lettera d), del D.P.R. 600/73 deve, comunque, adeguatamente dimostrare e motivare l’esistenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, fornendo prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell’esistenza di un maggiore capacità impositiva e di un comportamento non economico.

In tema di antieconomicità, ti possono interessare anche: [Il comportamento irragionevole e antieconomico del contribuente giustifica la pretesa erariale \(2011\)](#) [Accertamento per antieconomicità:](#)

[attenzione alla scelta del fornitore \(2017\)](#) [Antieconomicità dell'operazione e sindacabilità da parte del Fisco \(2018\)](#) [Compenso amministratori abnorme, antieconomicità della gestione dell'azienda \(2020\)](#)
[L'antieconomicità vale anche per i professionisti: il caso del canone di locazione troppo elevato \(2021\)](#)
[L'antieconomicità negli accertamenti immobiliari \(2021\)](#) [Accertamenti su tassisti e profili accertativi dell'antieconomicità \(2022\)](#)

31 maggio 2010 **dott. Cosimo Turrisi**