
Accertamento induttivo sui ricavi: la corretta distinzione operata dalla Cassazione

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 24 Agosto 2011

vediamo come la giurisprudenza della Suprema Corte valuta i casi di accertamento induttivo del reddito d'impresa...

Con sentenza n. 13305 del 17 giugno 2011 (ud. del 15 marzo 2011) la Corte di Cassazione fornisce un vero e proprio vademecum in materia di accertamento induttivo, distinguendolo dall'accertamento analitico con posta induttiva sui ricavi, facendo così giustizia di tutta una serie di pronunce di merito divergenti. Analizziamo i principi espressi.

Gli aspetti centrali della sentenza

L'accertamento induttivo

In materia di redditi di impresa, l'art. 39, c. 2, del D.P.R.n.600/73 consente all'Ufficio di condurre l'accertamento sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, senza riferimento alla contabilità del contribuente (*"In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lett. d) del precedente comma"*), in una serie di ipotesi tra le quali è compresa quella in cui la contabilità del contribuente sia resa inattendibile da gravi, numerose e ripetute omissioni e false od inesatte indicazioni od irregolarità formali quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili 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.

Rileva la Corte che detta metodologia di accertamento (c.d. extracontabile) risulta legittima in materia di accertamento dei redditi di impresa, per il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, c. 2, lett. d (analoga disposizione è peraltro dettata in materia di accertamento IVA dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55) *"solo se la contabilità del contribuente risulti viziata da irregolarità così gravi, numerose e ripetute da risultare inattendibile. Da ciò consegue che l'esistenza di tali irregolarità, se contestata dal contribuente, dev'essere dimostrata dall'Amministrazione e sulla relativa questione di fatto il giudice si deve pronunciare con adeguata motivazione"* (in ordine alla sussistenza dei presupposti per l'accertamento extracontabile, Cass. 16724/2005: *"Ai fini della legittimità del ricorso all'accertamento induttivo in materia di IVA, alla luce del disposto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, comma 2, n. 3, in presenza di violazioni (riguardanti, nella specie, la mancata conservazione delle bolle di accompagnamento, la mancanza di pagine nel registro degli inventari e la omessa redazione dell'inventario delle rimanenze) plurime e ripetute (in quanto riferite a più annualità), che sembrano, pertanto, 'ictu oculi' compromettere una trasparente ricostruzione dell'attività*

commerciale svolta dal contribuente, il giudice del merito è tenuto a spiegare perchè la contabilità possa essere considerata, comunque, attendibile, e perchè, quindi, le violazioni non siano da considerarsi gravi. Il parametro della 'gravità, in tali casi, può infatti essere ricavato soltanto in negativo, nel senso che, normalmente, violazioni numerose e ripetute rendono di per sè inattendibili le scritture contabili, a meno che non si tratti di violazioni di scarso rilievo, configurandosi, quindi la 'non gravità' come eccezione, che come tale va dimostrata dal contribuente e deve essere oggetto di motivazione specifica da parte del giudice di merito".

L'accertamento analitico, con posta induttiva sui ricavi

L'Amministrazione finanziaria può procedere, pur quando il contribuente abbia una contabilità complessivamente attendibile, alla rettifica di singole poste (tra cui anche la posta dei ricavi) mediante accertamento c.d. analitico-induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, la cui lettera d prevede che *"l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati possa desumersi dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonchè dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32"*; aggiungendo poi che *"L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti"* (analoga disposizione, in materia di accertamento IVA, è dettata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54).

Inoltre, con l'art. 62 - *sexies* del D.L.30.8.1993, n.331, conv. con modif. nella L. 29.10.1993, n.427, è stato integrato l'art.39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/73 e, parallelamente, l'art.54 del D.P.R. n. 633/72, ai fini Iva, disponendo che gli accertamenti possono essere fondati anche sull'esistenza di 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.

Osserva la Corte che il ricorso all'accertamento induttivo cd. "analitico" previsto in materia di accertamento dei redditi d'impresa dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, c. 1 (nonchè, in materia di accertamento IVA, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54) è dunque consentito anche in presenza di scritture formalmente regolari, come questa Corte ha più volte ribadito.

Differenze

Per le differenze tra i due metodi di accertamento la Corte richiama la sentenza n.20857/2007: *"In tema di determinazione del reddito d'impresa, mentre all'accertamento con metodo induttivo (extracontabile) D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, lett. d, si ricorre in presenza di contabilità complessivamente inattendibile, in quanto tale rivelata dalle circostanze indicate nella norma, e con riferimento al reddito complessivamente considerato - l'accertamento con metodo analitico induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, si risolve nella rettifica di singole componenti reddituali (ancorchè di grande rilievo quale l'ammontare dei ricavi) e presuppone elementi presuntivi semplici, purchè gravi, precisi e concordanti, che - quali, tra l'altro, quelli basati su rilevanti incongruenza tra costi e ricavi (e, specificamente per le imprese di ristorazione, anche sul solo consumo unitario di tovaglioli) - prospettino l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate, secondo canoni di ragionevole probabilità (cfr. Cass. 26919/06, 9884/02 63377/02)"*; gli stessi concetti in Cass. 27068/2006: *"Se dunque*

in presenza delle irregolarità della contabilità, meno gravi, contemplate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, l'Amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purchè munite dei requisiti di cui all'art. 2729c.c., l'inesattezza od incompletezza delle scritture medesime, allorquando invece viene constatata un'inattendibilità globale delle scritture l'Amministrazione è autorizzata a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva (Cassazione civile, sez. trib., 26 maggio 2003, n. 8273)", conforme Cass. 1711/2007, Cass. 17626/2008 e altre. In tema di IVA, si veda Cass. 7184/2009: "Il ricorso al metodo induttivo di accertamento, anche in presenza di contabilità della quale non sia contestata la regolarità formale, è ammissibile (Cass. n. 5977/2007 e, nell'analoga materia dei tributi diretti, Cass. nn. 26130/2007, 20857/2007) in virtù delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633 de 1972, art. 54 (a prescindere dalle ipotesi contemplate dal successivo art. 55, riferibile ai casi di omessa tenuta, omessa esibizione o inattendibilità assoluta delle scritture, allorchè l'induzione si avvale, anche di dati e notizie "comunque" raccolti e conosciuti dall'ufficio), il cui comma 1 autorizza l'accertamento in base anche ad "altri documenti", ad "altre scritture contabili" (diverse da quelle previste per legge, eventualmente regolari), ad "altri dati e notizie" raccolti nei modi prescritti dagli articoli precedenti: cosicchè le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte da tali risultanze ... o anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti". Da ultimo, nello stesso senso, Cass. 1647/2010 , Cass. 17408/2010, Cass. 21697/2010.

Il caso di specie

Nel caso sottoposto all'attenzione dei massimi giudici, l'accertamento impugnato dal contribuente è stato svolto "sulla base dei prodotti impiegati nel periodo di imposta oggetto di controllo" e "la ricostruzione del fatturato (e quindi del reddito d'impresa) operata dall'Ufficio fu svolta in base alla rilevazione del consumo dei prodotti impiegati nell'attività di parrucchiere (tubi di colore per capelli e confezioni per permanente) e quindi, evidentemente, sulla presunzione semplice dell'esistenza di una relazione diretta tra la quantità di materiale consumato e il numero di prestazioni effettuate (oltre che sulla ulteriore presunzione semplice che per le prestazioni non fatturate l'imprenditore percepisse il medesimo corrispettivo risultante dalle fatture emesse per le prestazioni contabilizzate)".

La modalità di accertamento adottata dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato risulta quindi fondata su dati (gli acquisti e le rimanenze dei tubi di colore, il corrispettivo medio delle prestazioni) desunti proprio dalle scritture aziendali e quindi "non soggiace alla disciplina del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e D.P.R. n. 633 del 1973, art. 55, bensì a quella del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e D.P.R. n. 633 del 1973, art. 54; si tratta, cioè, di accertamento analitico-induttivo e non di accertamento induttivo extracontabile e, pertanto, va giudicato legittimo anche in presenza di contabilità formalmente regolare".

Né è apparso pertinente alla Corte il richiamo del ricorrente alla sentenza n. 20201/2010 ("In tema di accertamento induttivo nell'ipotesi in cui risulti una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, soltanto quando raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità"), giacchè nel caso di specie l'accertamento non è fondato sulla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, ma sulla semplice verifica del consumo di materiale

utilizzato nell'attività aziendale.

Pertanto nel caso de quo i presupposti dell'accertamento analitico-induttivo sono stati correttamente evidenziati nella sentenza impugnata (*"L'illegittimo il ricorso alle presunzioni semplici quale prova indiretta dell'evasione purchè ai sensi dell'art. 2727c.c. sono basate su circostanze gravi precise e concordanti. Gli elementi considerati dall'Ufficio sono fondati sull'esame dei prodotti maggiormente utilizzati nell'esercizio dell'attività di parrucchiere, attraverso il calcolo degli acquisti e delle rimanenze"*).

Il ricorrente, inoltre, aveva censurato l'assenza di motivazione della statuizione che ha attribuito al contribuente un reddito imponibile pari al 60% dell'importo accertato dall'Ufficio, sottolineando come nel giudizio di merito fossero state dedotte numerose incongruenze del conteggio svolto nell'avviso di accertamento e come in larga parte tali incongruenze fossero state riconosciute dallo stesso Ufficio, che - in sede di accertamento con adesione - aveva proposto al contribuente di definire la controversia con un abbattimento del 75% dell'accertato.

Tale motivo di doglianza è fondato per la Corte.

In punto di determinazione del reddito d'impresa del contribuente, la Commissione Tributaria Regionale ha così motivato: *"Il Collegio ritiene giusto ed equo determinare il reddito imponibile in misura pari al 60% di quello accertato in considerazione che l'Ufficio nella ricostruzione del volume di affari ha applicato alle prestazioni accertate i prezzi medi rilevati dalle ricevute fiscali esibite, al lordo dell'IVA e non al netto e che i quantitativi di tubo colore acquistati nel 1997 ammontano a n. 720 e non a n. 915 e che alcuni prodotti sono stati venduti a clienti in confezioni e non impiegati nell'attività"*.

Dalla diretta lettura del testo emerge l'assoluta omissione di motivazione in ordine alla concreta quantificazione del reddito imputabile al contribuente. Il giudice di merito ha apoditticamente affermato di ritenere *"giusto ed equo"* determinare il reddito del contribuente in una misura (il 60% di quanto indicato nell'avviso di accertamento) superiore a quella che lo stesso Ufficio aveva indicato nella sua proposta in sede di accertamento con adesione (il 25% di quanto indicato nell'avviso di accertamento), senza minimamente farsi carico nè di quantificare gli effetti contabili degli errori che la stessa sentenza afferma essere riscontrabili nell'accertamento dell'Ufficio (*"che l'Ufficio nella ricostruzione del volume di affari ha applicato alle prestazioni accertate i prezzi medi rilevati dalle ricevute fiscali esibite, al lordo dell'IVA e non al netto e che i quantitativi di tubo colore acquistati nel 1997 ammontano a n. 720 e non a n. 915 e che alcuni prodotti sono stati venduti a clienti in confezioni e non impiegati nell'attività"*) nè di motivare sulla presunzione relativa al numero di prestazioni calcolabili per ciascun tubo di colore.

24 agosto 2011

Roberta De Marchi