
Mancata contabilizzazione dell'acquisto d'azienda e accertamento induttivo

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 4 Aprile 2013

In assenza della corretta registrazione in contabilità dell'acquisto di un'azienda, il contribuente si espone a rischi di accertamento induttivo.

Con la sentenza n.2890 del 7 febbraio 2013 la **Corte di Cassazione** (in assenza dell'annotazione in contabilità dell'acquisto di una azienda) ha legittimato l'accertamento induttivo utilizzato dall'ufficio.

Mancata contabilizzazione dell'acquisto d'azienda e accertamento induttivo - Il processo

Con sentenza n. 249/41/05 del 2/12/2005, depositata in data 16/12/2005, la CTR della Campania Sez. 41 respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione della CTP che aveva accolto il ricorso di Y, socia della (X) sas, contro l'avviso di rettifica n. 600389/02 della dichiarazione annuale IVA, relativa all'attività di commercio di supermercati, per l'anno di imposta 1997, emesso dall'Ufficio a fronte della mancata annotazione del corrispettivo versato per l'acquisto di un'azienda alimentare e di maggiori presunti ricavi, non contabilizzati, con rideterminazione del volume d'affari in £ 1.680.400.000 (rispetto al valore dichiarato di £ 1.607.960.000).

La CTR respingeva il gravame dell'Agenzia delle Entrate, in quanto, da un lato, affermava l'illegittimità dell'utilizzo, per la rideterminazione del fatturato dell'azienda, dell'accertamento induttivo ex art. 39 DPR 600/1973 e 54 DPR 600/1973, avendo la società tenuto una contabilità "regolare", con conseguente insufficienza del carattere di presunzione grave, precisa e concordante nei maggiori ricavi ricostruiti sulla base dello scostamento tra i corrispettivi dichiarati dall'impresa sulla merce venduta e la percentuale di ricarico media per il settore merceologico, e, dall'altro lato, per non avere l'Ufficio tenuto conto, nella determinazione in rettifica della percentuale di ricarico, del fatto che il fatturato era rappresentato da gruppi di merce diverse e di differente valore (avendo, al riguardo, già i giudici della CTP rilevato la

necessità di utilizzare il criterio della media ponderata, in luogo di quello della media aritmetica semplice); la CTR inoltre rilevava che la contestazione inerente la mancata indicazione del corrispettivo versato per l'acquisto di azienda alimentare non era attinente "all'accertamento per mancata emissione di IVA su fatture".

La sentenza

La Corte, innanzitutto, in via di principio, osserva che, "a fronte della dichiarazione del contribuente, l'Ufficio può rettificare in aumento l'imponibile esposto nella dichiarazione con tre metodi, quello analitico-contabile, quello extracontabile o induttivo e quello, che qui interessa, misto, analitico-induttivo.



Con tale metodologia, la determinazione (o meglio, la rettifica) del reddito viene effettuata sempre nell'ambito delle risultanze della contabilità, ma con una ricostruzione induttiva di singoli elementi, attivi o passivi, di cui risulti provata aliunde l'inesattezza o la mancanza.

Nell'ipotesi prevista dalla lettera d) dell'art. 39 1° comma DPR 600/1973, in tema di imposte reddituali, la rettifica in aumento dell'imponibile esposto in dichiarazione è possibile se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolte dall'Ufficio, anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

Il metodo misto trova applicazione analoga anche ai fini IVA ed è disciplinato dall'art. 54, comma 2 e 3, DPR 633/1972; la determinazione dell'imponibile è ancorata alle risultanze delle registrazioni contabili e la rettifica concerne singoli corrispettivi relativi ad operazioni imponibili non dichiarati o non risultanti dalla contabilità".

Nel caso di specie,

“la modalità di accertamento adottata dall’Ufficio nell’atto impositivo impugnato risulta fondata su dati (l’acquisto di prodotti C.) 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 (ndr D.P.R. n. 633 del 1972, 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 (ndr D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54); si tratta, cioè, di accertamento analitico-induttivo e non di accertamento induttivo extracontabile e, pertanto, andava giudicato legittimo anche in presenza di contabilità formalmente regolare (Cass. 1647-17408 e 21697/2010; Cass. 7184/2009; Cass. 5977/2007). Peraltro, la contestazione dell’Ufficio verteva anche sulla mancata annotazione dell’operazione di acquisto di un’azienda alimentare, atto non registrato e non indicato in bilancio, il che deponeva per una contabilità della società non attendibile”.

In discussione c'era pure il metodo di **rettifica globale dei ricavi** fondato sulle c.d. [percentuali di ricarico](#).

“In generale, essendo il ricarico rappresentato dal rapporto tra i ricavi contabilizzati e gli acquisti registrati in contabilità, il confronto dell’effettivo margine di guadagno sulle merci con quanto risultante dalla contabilità consente di presumere che acquisti registrati abbiano dato luogo a vendite non (regolarmente) registrate; il punto critico è rappresentato dalla scelta del criterio di determinazione della percentuale di ricarico concretamente applicabile, in quanto detto criterio deve comunque rispondere a canoni di coerenza logica e di congruità, a disparte dall’esser rapportato alla omogeneità dei beni-merce ed alla scelta del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di acquisto e di rivendita.

La scelta da parte dell’Amministrazione finanziaria del criterio di determinazione della percentuale di ricarico deve rispondere a canoni di coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento, essendo consentito il ricorso al criterio della “media aritmetica semplice” in luogo della “media ponderale”, quando risulti l’omogeneità della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (cfr. Cass. 979/2003 n. 979;

Cass.14328/2009; Cass. 26312/2009 e Cass.10148/2010”.

Per la Corte,

“il controllo di logicità sulla scelta ed applicazione del criterio di calcolo per il ricarico si estende anche alla congruità del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di rivendita e di acquisto, non potendo limitarsi il campione ad alcuni articoli soltanto, ma dovendo comprendere – in relazione agli elementi conoscitivi acquisiti nel corso della indagine svolta dall’Ufficio accertatore – l’inventario generale delle merci commercializzate dalla impresa (Cass. n. 979/2003 cit.; Cass. 6849 e 6852/2009) o comunque un “gruppo significativo, per qualità e quantità dei beni” oggetto dell’attività di impresa, anche senza estendersi necessariamente alla totalità dei beni (cfr. Cass. 13816/2003 cit., per cui la “insufficienza o inadeguatezza del campione” è oggetto di sindacato da parte del giudice del merito che può determinare una riduzione del reddito accertato induttivamente dall’Ufficio).

In sostanza, il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce – sia in tema di imposte dirette (v. Cass. 7871/12, 7653/12, 13319/11), sia in tema di IVA (v. Cass. 26177/11 e 26312/09) – legittimo presupposto dell’accertamento induttivo, purché la determinazione della percentuale di ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti, sicché, qualora il contribuente, in sede di giudizio, contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell’Amministrazione in relazione alle critiche proposte, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonché della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto”.

Nel caso di specie, il dato della regolarità formale della contabilità di impresa, ove sussistente, non è in ogni caso preclusivo dell’accertamento di genere induttivo, atteso che ben possono essere state semplicemente omesse annotazioni relative ad operazioni che, altrimenti, sarebbero destinate a non venir mai accertate se non per diversa risultanza documentale.

“Inoltre, l’Amministrazione procedente aveva dedotto, nel merito, l’esistenza di gravi incongruenze e comunque presunzioni, aliunde desunte, dell’inattendibilità della

contabilità nel suo complesso, quali l'omessa contabilizzazione dell'acquisto di un'azienda alimentare, l'utile lordo inferiore alla media del settore, l'esistenza di "ricavi extragestionali non contabilizzati" (dato questo deducibile, per quanto emerge dal ricorso, dal raffronto tra la percentuale di ricarico dichiarata e quella risultante dalla fattura di acquisto di n. 157 prodotti, maggiore fornitore della (X))".

Infatti, era stato preso in considerazione "un numero ben preciso di articoli" oggetto dell'attività commerciale e la percentuale di ricarico non era stata desunta soltanto in base alla media di settore, ma, aveva costituito il risultato di una ricostruzione analitica, ricavata dalla stessa contabilità aziendale.

In effetti, osserva la Corte,

"dalla lettura della decisione impugnata, emerge che la CTR ha giudicato lo scostamento, nella percentuale di ricarico delle merci vendute, rilevato dall'Ente impositore, non dotato dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, sia rispetto ad una contabilità regolare dell'impresa (assunto questo non corretto per quanto detto sopra), sia perché "non basata su un inventario completo e generale delle merci" ma su un numero "imprecisato di articoli", di differente valore, senza specificazione di quelli "tra i più venduti" e "di quelli meno venduti", affermazioni queste, in effetti, del tutto generiche, in rapporto ai plurimi dati presuntivi offerti dall'Ente impositore, non compiutamente esaminati dai giudici tributari".

4 aprile 2013

Roberta De Marchi