

---

# Legittimo l'accertamento delle Entrate per le cancellazioni nel registro dei corrispettivi

---

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 13 Dicembre 2014

la non corretta tenuta della contabilità (nel caso in esame del registro dei corrispettivi) pone il contribuente a rischio di accertamento con metodo induttivo

L'art. 2219 c.c., cui rimanda per la tenuta delle "scritture contabili di cui ai precedenti articoli" l'art. 22, comma primo, D.P.R. 600/73, stabilisce che "tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili".

Anche piccole correzioni in contabilità giustificano l'accertamento induttivo: richiamando contribuenti e imprenditori alla massima chiarezza e trasparenza sulle scritture, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 19755 del 19 settembre 2014, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate ribaltando il verdetto emesso dalla CTR.

I giudici di legittimità hanno accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di un imprenditore individuale: è da ritenersi corretto l'operato dei funzionari delle Entrate che hanno effettuato un accertamento induttivo sulla base del fatto che fossero presenti delle abrasioni nel registro dei corrispettivi; sulla presenza di movimentazioni bancarie sospette; su una evidente sproporzione tra le rimanenze finali e iniziali.

La vicenda nasce a seguito di una verifica, da parte dell'Agenzia delle Entrate, nei confronti di un'impresa individuale che gestiva un bar; a seguito di alcuni rilievi evidenziati nella verifica (abrasioni nei corrispettivi, differenza tra rimanenze iniziali e finali e versamenti bancari ingiustificati), l'Agenzia delle Entrate procedeva a notificare all'imprenditore, un avviso di accertamento con cui rettificava le dichiarazioni IVA, IRPEF e IRAP con riferimento al periodo di imposta 2002 e liquidava le maggiori imposte dovute con gli interessi e le sanzioni corrispondenti.

I giudici del merito della CTP, a seguito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento accoglievano il ricorso. La CTR respingeva il ricorso dell'Agenzia delle Entrate perché riteneva che, trattandosi di accertamento analitico-induttivo, nella specie faceva difetto il presupposto rappresentato dall'

inattendibilità della contabilità, *“tenuto conto ... del fatto che la stessa era stata tenuta regolarmente, fatta eccezione per la modesta abrasione contenuta nel registro dei corrispettivi che ... avendo una portata molto modesta non consentiva di ritenere inattendibile la scrittura”*, trattandosi in realtà *“non di abrasione, ma di una correzione operata scrivendo sull’originario errato importo un diverso importo corretto”*.

L’Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza sfavorevole della CTR, si è appellata in Cassazione con un corposo ricorso, basato su otto motivazioni.

### **La Cassazione analizza il ricorso**

I giudici di legittimità osservano preliminarmente che non corrisponde al vero, in linea di principio, che l’accertamento analitico-induttivo dei redditi di impresa, come nel caso in esame, possa essere esperito solo in presenza di una contabilità formalmente corretta, perché:

- sia l’art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. 600/73, in tema di imposte dirette;
- sia l’art. 54, c. 2, del D.P.R. 633/72, in materia di IVA,

consentono di accertare l’esistenza di ricavi non dichiarati o di passività non dichiarate prescindendo dalla registrazioni contabili, oltre che in forza delle notizie acquisite dall’Ufficio ai sensi dell’art. 32, del D.P.R. 600/73 e dell’art. 5 del D.P.R. 633/72, anche *“sulla base di presunzioni semplici purché queste siano gravi precise e concordanti”*, di modo che l’apparente regolarità formale delle scritture contabili non costituisce condizione indefettibile dell’accertamento così operato.

I giudici di legittimità ricordano che, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, l’articolo 39, comma 1, lettera d, D.P.R. 600/73, prevede che si possa procedere alla determinazione induttiva dei redditi, anche *“qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente”* potendo in tali casi dubitarsi della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi.

La Cassazione, inoltre, evidenzia che la correttezza formale della contabilità è solo uno dei presupposti dell’accertamento analitico-induttivo; nel caso in esame i funzionari delle Entrate si erano indirizzati verso questo istituto proprio in considerazione della irragionevolezza desunta dal fatto che, rispetto alla natura dell’attività, caratterizzata da un rapido smaltimento delle scorte, le giacenze finali fossero maggiori di quelle iniziali.

### **Le cancellazioni/correzioni sui corrispettivi**

I giudici di legittimità ritengono corrette anche le argomentazioni del ricorso delle Entrate in materia di tenuta delle scritture contabili. Per la Cassazione anche le piccole correzioni in contabilità giustificano l'accertamento induttivo.

L'art. 2219 c.c., cui rimanda per la tenuta delle *“scritture contabili di cui ai precedenti articoli”* l'art. 22, c. 1, D.P.R. 600/73, stabilisce che *“tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili”*.

La norma, osservano i giudici di legittimità, evidenzia in modo indiscutibile, senza bisogno di superflui commenti in diritto, l'errore in cui è incorso il giudice d'appello nel ritenere che, malgrado le rigide prescrizioni impartite, le irregolarità riscontrate nella tenuta delle scritture contabili del contribuente, fossero tutto sommato di natura veniale, dal momento che si tratterebbe di *“correzione operata scrivendo sull'originario errato importo un diverso importo corretto”* avente *“una portata molto modesta”* tale da *“non consentire di ritenere inattendibile la scrittura”*.

## **Il problema delle rimanenze di merci e delle movimentazioni bancarie**

La Corte di Cassazione evidenzia, che l'accertamento induttivo in capo al contribuente di redditi non dichiarati ha preso le mosse, non solo dalla disamina delle scritture contabili, bensì da una pluralità di elementi ulteriori, quali in particolari, la circostanza sopra segnalata della discordanza delle rimanenze finali rispetto alla natura delle attività esercitata e di movimentazioni bancarie non giustificate, circostanze che già di per sé stesse concorrono a definire quel quadro di presunzioni gravi, precise e concordanti in presenza delle quali è legittima la rettifica operata dall'ufficio.

La sproporzione tra le rimanenze iniziali e le rimanenze finali, evidenzia palesemente che la CTR, allineandosi al pensiero espresso dai giudici di prime cure, ha errato perché *“ha giudicato incomprensibili sia i criteri fondanti la sproporzione delle risultanze finali”* ma non ha illustrato *“il processo logico-cognitivo che ha sorretto il suo giudizio di incomprensibilità nel caso concreto”*.

La Corte di Cassazione analizza, infine, il punto del ricorso dell'Agenzia delle Entrate relativo ai versamenti riscontrati sui conti correnti del contribuente, in quanto la CTR ha giudicato inattendibile sul punto la tesi dell'Ufficio, che ne aveva al contrario ravvisato il rilievo indiziario ai fini dell'operata rettifica, sul presupposto che la somma versata sui conti correnti sarebbe una parte dei corrispettivi che non erano stati versati in precedenza, in tal modo però pervenendo ad una conclusione contraddittoria *“perché la falsità dell'affermazione dell'ufficio ... non è la conseguenza logica dell'affermazione della CTR”*.

Per la Corte di Cassazione non è condivisibile la tesi, dei giudici del merito che hanno ritenuto, che, quanto ai riscontrati versamenti bancari, *“si trattava di parte dei corrispettivi che non erano stati versati in banca nei giorni precedenti”*; tale tesi non giustifica sul piano della correlazione logica tra le singole

proposizioni il successivo rigetto dello specifico motivo di gravame fatto valere dall'Ufficio, che proprio da quei versamenti, rimasti ingiustificati, aveva tratto argomento per procedere all'accertamento impugnato. Anzi, se al riguardo il ragionamento fosse stato condotto in maniera coerente rispetto alla contestazione dell'Ufficio, dall'allegazione, ritenuta veritiera, secondo cui i versamenti riscontrati corrispondevano agli incassi dei giorni precedenti, la CTR avrebbe dovuto trarre la ben diversa conclusione che, in mancanza di una prova contraria, quei versamenti non altrimenti giustificati erano la miglior conferma della pretesa fatta valere dal fisco e non potevano perciò determinarne, come si è invece inteso fare, la "*caducazione con la conseguente reiezione del gravame*".

I giudici della Corte di Cassazione, in conclusione, cassano la sentenza impugnata e rinviando ad un'altra CTR in un'altra composizione, l'intera questione.

13 dicembre 2014

Federico Gavioli