

Accertamento induttivo o accertamento analitico-induttivo?

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 29 Settembre 2015

Il ricorso all'accertamento induttivo puro è subordinato alla prova, da parte del Fisco, dell'inattendibilità delle scritture contabili: vediamo i casi in cui si può subire un accertamento induttivo puro oppure un accertamento analitico-induttivo.

Il ricorso all'accertamento induttivo puro è subordinato alla prova dell'assoluta inattendibilità delle scritture contabili e l'onere della prova grava sull'Agenzia delle Entrate.

La Suprema corte di Cassazione, con la sentenza del 31 luglio 2015, n. 16251, arresta il ricorso spensierato all'accertamento extracontabile.

La sentenza preliminarmente dà conferma del principio secondo il quale, la funzione dell'accertamento induttivo puro, di cui all'articolo 39 c. 2 lett. d del DPR 600/73, è quella di consentire, comunque, la possibilità di effettuare l'accertamento di una maggiore pretesa tributaria, anche in

manca di prove certe e dirette o comunque valide in giudizio (le presunzioni) su cui radicare il medesimo (accertamento), quando il contribuente ha adottato comportamenti dichiarativi non corretti e ha commesso gravi violazioni che non consentono l'accertamento sulla base delle prove valide in giudizio.

La suprema Corte con la sentenza in trattativa, precisa che non tutte le irregolarità contabili consentono l'utilizzabilità dello strumento di accertamento induttivo puro o extracontabile, costituendo questo un sistema di accertamento che opera in deroga alle norme generali che regolano e disciplinano il regime delle prove in giudizio, consentendo all'ufficio di determinare il reddito di impresa (o lavoro autonomo) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, e di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di gravità



previsione e concordanza.

Come noto e come consolidato in giurisprudenza,

“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la 'contabilità in nero', costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2109 e ss. c.c. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria” (Cass. 4080/2015).

Tuttavia una “contabilità in nero” non legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, c. 2, lett. d, occorrendo pur sempre la ricorrenza di “omissioni, false, inesatte indicazioni” o di “irregolarità formali”, così “gravi, numerose e ripetute” da consentire all'Ufficio di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze delle scritture contabili.

In altri termini, l'accertamento induttivo è ammissibile quando sia provato, anche mediante presunzioni valide in giudizio, che le scritture contabili non sono utilizzabili a tal fine a causa delle gravi violazioni consumate dal contribuente tali da renderle assolutamente inattendibili.

Già la Corte aveva in passato espresso tale principio con la sentenza n. 13331/1992 affermando che, la compilazione di un brogliaccio, recante l'annotazione di operazioni imponibili non effettuate,

“assume rilevanza, ai sensi dell'art. 39 comma 2 lett. d), DPR 600/1973, quale falsa indicazione di elementi in scritture di gravità e numero tali da rendere inattendibile la contabilità esposta” (cfr. anche Cass. 1951/2015).

Ora la Corte precisa il criterio [discriminante tra l'accertamento induttivo puro e analitico induttivo.](#)

Il discrimine tra l'accertamento con metodo c.d. analitico-induttivo o misto (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, c. 1, lett. d, e quello con metodo c.d. induttivo puro o extracontabile (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, c. 2, lett. d) in materia di imposte dirette, va rinvenuto, rispettivamente, nella "parziale" o "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili.

Nell'accertamento c.d. analitico-induttivo, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, le cui lacune possono essere colmate dall'Ufficio accertatore, utilizzando anche presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, ex art. 2729 c.c., per dimostrare l'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, ovvero l'inesistenza di componenti negativi dichiarati.

Nell'ipotesi di un accertamento induttivo puro, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" inficiano più radicalmente l'attendibilità degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. (Cass. n. 17952/2013).

In sostanza, il secondo comma dell'art. 39 DPR 600/1973 scatta solo quando, dal raffronto tra la contabilità regolare e quella rinvenuta dai verificatori "in nero", emerga uno scostamento, qualitativo e quantitativo rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa, nel suo complesso, del tutto inattendibile.

Ma attenzione: la prova della "assoluta" inattendibilità delle scritture contabili deve essere fornita dall'Agenzia delle Entrate.

In tal contesto l'ufficio finanziario non potrà più avocare il ricorso all'induttivo puro sulla base di mere irregolarità per lo più formali che sostanziali, quali ad esempio la sottoscrizione del registro Inventari, ma dovrà fornire la prova, ancorché presuntiva, dell'assoluta inattendibilità della contabilità.



29 settembre 2015

Mario Agostinelli