

Accertamento analitico-induttivo nelle imposte sui redditi e nell'I.V.A.

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 13 ottobre 2009

la cosiddetta contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti della legge

(Contabilità in nero rinvenuta in sede di verifica: l'agenda con prenotazioni e acconti vincola il ristorante)

Massima della Cassazione, sentenza n. 5947 del 12.03.2009:

La cosiddetta contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti della legge.

Deve ritenersi, cioè, che **tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e seguenti del codice civile vanno ricompresi** tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta. **E spetta al contribuente fornire prove in senso contrario.**

SOMMARIO

1. METODI DI CONTROLLO BASATI SU PROVE INDIRETTE PRESUNTIVE (LE PRESUNZIONI IN GENERALE).

1.1 Utilizzo delle presunzioni legali, semplici e semplicissime nell'ambito dell'attività ispettiva.

1.2 Esempi di presunzioni utilizzabili nell'attività ispettiva.

1.3 Le presunzioni e le caratteristiche e dimensioni del contribuente controllato.

2. TIPI DI ACCERTAMENTO.

3. ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO.

3. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO (Cassazione sentenza nr. 5947 del 12.03.2009).

1. METODI DI CONTROLLO BASATI SU PROVE INDIRETTE PRESUNTIVE (LE PRESUNZIONI IN GENERALE)

L'accertamento delle imposte può fondarsi, oltre che su prove dirette della falsità o incompletezza dei dati contabilizzati e dichiarati dal contribuente, anche su dati ed **elementi di natura indiziaria "prove indirette-presuntive"**.

Le presunzioni consistono in fatti o nozioni che non forniscono alcuna dimostrazione di situazioni o accadimenti, ma permettono di risalire a queste attraverso un processo di logica consequenzialità.

Secondo l'art. 2727 c.c. "le presunzioni sono la conseguenza che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

Da questa norma deriva la distinzione tra:

1. **presunzioni legali**, se individuate direttamente dalla legge;
2. **presunzioni semplici**, se ricavate ed apprezzate dal giudice; a norma dell'art.2729, 1^o comma del c.c. le presunzioni semplici possono essere ammesse solo se **gravi, precise e concordanti**. Diversamente vengono definite presunzioni semplicissime.

Le presunzioni legali si distinguono:

- **assolute** (iuris et de iure), le quali non ammettono la prova contraria. Hanno, quindi, rilievo sostanziale, in quanto integrano direttamente la fattispecie con effetto giuridico;
- **relative** (iuris tantum), che ammettono la prova contraria. Quindi, quelle relative e semplici hanno rilievo sul piano probatorio.

1.1 Utilizzo delle presunzioni legali, semplici e semplicissime nell'ambito dell'attività ispettiva

Casi di presunzioni legali previste dalla legge:

- risultanze delle indagini finanziarie;
- cessione e acquisto di beni non presenti in magazzino;
- quelle nel settore immobiliare.

Nel caso di presunzioni legali, è sufficiente fare riferimento alle risultanze probatorie

acquisite ed alla previsione normativa che ne conferisce rilievo di presunzione legale, specificando, in caso di presunzione relativa, se la prova contraria sia stata o meno fornita e, in caso affermativo, esponendo le motivazioni per cui si ritiene che detta prova contraria sia o meno idonea a superare l'effetto probatorio stabilito dalla norma.

Invece, **nel caso di presunzioni semplici o semplicissime** (non legali), è necessario esplicitare in modo puntuale, argomentata e logicamente consequenziale, le ragioni per cui si ritiene che gli elementi presuntivi utilizzati siano idonee a comprovare i fatti o le situazioni che si intende dimostrare.

Tale dettagliata motivazione è obbligatoria nei casi di utilizzo del **metodo analitico-induttivo**, fondato sulle risultanze contabili del contribuente, esistenti, formalmente corrette e generalmente attendibili ed assistite dalla generale "presunzione di veridicità" riconosciuta dalla legge.

Pertanto, nel corso dell'attività ispettiva, nel caso in cui non si utilizzino prove dirette, ma **presunzioni**, queste devono avere i requisiti della **gravità, precisione e concordanza**:

- **La gravità** riguarda la consistenza dell'elemento presuntivo, che deve avere un peso rilevante per dimostrare il fatto ignoto, in modo che l'ipotesi logica che se ne trae risulti quella più probabile e più attendibile;
- **la precisione** attiene alla esattezza, specificità e concretezza che l'elemento presuntivo deve esprimere;
- **la concordanza** indica la coerenza e la non contraddittorietà degli elementi presuntivi utilizzati, che devono condurre ad una conseguenza univoca.

Detti requisiti non sono previsti per le **presunzioni semplicissime**, utilizzabili quando si adotta il metodo induttivo puro, il quale può essere fondato su presunzioni di minore spessore dimostrativo, comunque immune da profili di arbitrarietà, indeterminatezza e contraddittorietà.

La giurisprudenza di legittimità, riguardo alle **presunzioni semplici** utilizzabili nel metodo analitico-induttivo, ha affermato che:

- non si richiede che i fatti su cui si fonda la presunzione siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile secondo un legale di

necessari età assoluta ed esclusiva, **essendo sufficiente** che, in base alle regole di esperienza, il fatto ignoto sia desumibile alla stregua di un fatto solo probabile con riferimento ad una connessione di accadimenti ragionevolmente verosimile in base ad un criterio di normalità;

- le presunzioni possono risultare **gravi, precise e concordanti** anche se desunte da dati di comune esperienza, **sempre che rapportati**, in modo concreto e significativo, agli specifici elementi propri della fattispecie presa in esame;
- la prova per presunzioni non richiede come presupposto una pluralità di fatti noti, risultando sufficiente che tutti gli aspetti anche di un solo fatto noto, in assenza di circostanze contrarie, siano **univoci e concordanti** sul verificarsi del fatto ignoto.

Le prove indirette, come per le prove dirette, **si possono acquisire** con l'esercizio dei poteri istruttori previsti dalla legge, quali i poteri di accesso, ispezione, ricerca, verificazioni, rivelazioni dirette, controlli incrociati, inviti, richieste di questionari, esecuzione di indagini finanziarie, ecc.

1.2 Esempi di presunzioni utilizzabili nell'attività ispettiva.

- Presenza di beni in **magazzino** rilevati in misura superiore o inferiore sulla base dei documenti contabili ricevuti od emessi;
- consistenze di **cassa** rilevate in misura superiori o inferiori alle risultanze contabili;
- finanziamenti del titolare o dei soci all'impresa non giustificati dalle rispettive disponibilità;
- **dichiarazioni di soggetti terzi** acquisite in atti comprovanti l'effettuazione o la non effettuazione di certe operazioni registrate e dichiarate;
- **fatture** che non trovano coincidenza fra l'emittente ed il ricevente e la documentazione interna dell'impresa;
- **corrispondenza varia**, agende, contabilità "nera" parallela a quella ufficiale, documentazione relativa a rapporti bancari del contribuente controllato o suoi clienti e fornitori;
- riferimento a **medie o studi** espressivi della redditività di certe attività economiche;
- applicazione di "**percentuali di ricarico**" al costo del venduto così come risultanti dalla contabilità del contribuente;
- **incidenza di certe componenti di costo** (ad esempio per acquisto di materie prime) rispetto al reddito dichiarato;
- rilevazione di **incongruenze fra i ricavi**, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche di esercizio della specifica attività svolta, secondo le disposizioni dell'art.62-sexies D.L. 331/93 (Studi di settore);
- confronto di attività e passività dichiarate con il **valore normale** o di mercato di uguali transazioni poste in essere nelle medesime condizioni oggetto di controllo;
- comportamento, con riferimento a certe operazioni, non rispondente ai **requisiti di economicità** dell'impresa.

In questi casi, sebbene non necessario, è opportuno, specie nel caso di accertamento con metodo analitico-induttivo in presenza di contabilità regolare, **supportare le conclusioni** con il maggior numero di dati, elementi ed argomentazioni di carattere presuntivo.

1.3 Le presunzioni e le caratteristiche e dimensioni del contribuente controllato.

Le prove indirette-presuntive, per supportare conclusioni il più possibile fondate, tali da resistere anche in sede contenziosa, devono essere necessariamente calibrate, quanto a natura ed efficacia dimostrativa, alla natura del soggetto interessato, alle caratteristiche dell'attività esercitata ed alle sue dimensioni (*a seconda che il contribuente controllato sia impresa o professionista, impresa diretta ai consumatori finali o al mercato all'ingrosso, commercio o industria o servizi, sia di piccole, medie o di grandi dimensioni*).

A seconda di queste situazioni particolari, la documentazione contabile si presta variamente a comportamenti più o meno evasivi di occultamento di componenti positivi o di sovradimensionamento di componenti negative, rendendo più o meno agevole il ricorso alle presunzioni attraverso elaborazioni diversificate di dati oggettivi che permettano di pervenire a conclusioni diversamente attendibili per il caso concreto.

Infatti nelle **aziende di medio-grandi dimensioni**, organizzate in forma societaria, il sistema contabile è di regola gestito da appositi uffici amministrativi dotati di procedure sperimentate, i quali, tra loro, devono curare che i documenti e le rilevazioni contabili siano coerenti con quelle di carattere interno, che, a loro volta, devono essere precise per fornire agli amministratori, ai soci, ai sindaci ed ai terzi, un efficiente e valido strumento di controllo.

In questi casi, pertanto, la contabilità generale, regolarmente tenuta, ha una **“presunzione di veridicità”**, salvo diverse eccezioni, connotata di per sé da un certo grado di attendibilità.

Per cui le risultanze delle stesse possono essere “superate” solo alle condizioni e con le modalità in base alle quali è consentito procedere con accertamento induttivo puro o analitico - induttivo.

Le norme sulle **prove indirette-presuntive** valgono per tutti i contribuenti; tuttavia, appare evidente che per i soggetti di medie-grandi dimensioni, il ricorso a presunzioni può in concreto

risultare limitato, in quanto è più difficile che elaborazioni indirette del volume d'affari possano reggere il confronto con un impianto contabile ben organizzato e sottoposto a diversi controlli interni.

2. TIPI DI ACCERTAMENTO

Si premette che l'accertamento mira alla rettifica del reddito complessivo del contribuente e viene svolto con modalità diverse che tengono conto della tipologia di contribuenti e delle metodologie adottate per determinare il reddito o del volume d'affari.

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'I.V.A., vengono utilizzati **diversi metodi per la determinazione della base imponibile** per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili:

1. **metodo analitico o contabile**, contemplato dalle lett.a), b), c), del 1° c., dell'art.39, dpr 600/73 e dal 1° comma dell'art.54, Dpr 633/72, che si basa esclusivamente sulla contabilità ufficiale del contribuente, ovvero su errori sostanziali nell'applicazione delle disposizioni tributarie;
2. **metodo analitico-induttivo**, contemplato dal 1° c., lett.d), dell'art.39, Dpr 600/73 e dal 2° c., dell'art.54, Dpr 633/72, **in presenza** di determinate condizioni (l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione deve seguire la preventiva ispezione delle scritture contabili ovvero la preventiva esecuzione di altre attività istruttorie (come le indagini finanziarie), sulla base di prove dirette, ma anche di presunzioni semplici (indizi) connotate dei requisiti della gravità precisione e concordanza;
3. **metodo induttivo**, contemplato nel 2° c., lett.a), c), d), d-bis), dell'art.39, e 41 Dpr 600/73, nonché ai commi 1, 2, dell'art.55, Dpr 633/72, **in presenza di:**
 - omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'Iva;
 - presentazione di dichiarazione dei redditi nulla;
 - omessa dichiarazione del reddito d'impresa;
 - omessa tenuta, sottrazione all'ispezione di una o più delle scritture contabili obbligatorie, risultante dal verbale d'ispezione;
 - mancata emissione di fatture per una parte rilevante delle operazioni risultate dal verbale d'ispezione, ovvero di omessa conservazione, rifiuto di esibizione o sottrazione all'ispezione, in tutto o in parte rilevante, delle fatture emesse, risultanti

- dal verbale d'ispezione;
- omissioni, false o inesatte indicazioni, ovvero di irregolarità formali gravi, numerose e ripetute tali da rendere inattendibile la contabilità nel suo complesso per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;
 - omessa risposta agli inviti dei verificatori, ai sensi degli artt.32, c.1, nn.3), 4), Dpr 600/73 o 51, c.2, nn.3), 4), Dpr 633/72.

Si evidenzia che, per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ai fini della ricostruzione della base imponibile, l'ordinamento tributario tende a privilegiare la **valenza probatoria delle scritture contabili obbligatorie tenute regolarmente**.

Ai fini dell'I.V.A., ai sensi dell'art.54, Dpr 633/72, **l'infedeltà della dichiarazione**, se non emerge direttamente dal suo contenuto o dal confronto con gli elementi di calcolo delle liquidazioni dell'Iva e con le precedenti dichiarazioni annuali, **deve essere accertata** mediante il confronto tra gli elementi indicati nella dichiarazione e quelli annotati nei registri **e mediante il controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta delle fatture e altri documenti, delle risultanze di altre scritture contabili e degli altri dati e notizie**.

Il metodo analitico-induttivo consiste nel recuperare a tassazione specifiche componenti fiscali rilevanti senza considerare in tutto o in parte le risultanze delle scritture contabili, utilizzando dati ed elementi acquisiti altrimenti, senza che, a tal fine, occorra previamente dimostrare l'inattendibilità della contabilità ovvero la sua irregolarità formale.

A tal fine sono necessarie le seguenti condizioni:

1. preventiva ispezione della contabilità o comunque siano stati utilizzati gli altri poteri istruttori previsti dalla norma;
2. recupero a tassazione di specifiche componenti fiscalmente rilevanti e non già ricostruzione dell'intera posizione fiscale del contribuente;
3. i dati ed elementi acquisiti ed utilizzati ai fini del recupero a tassazione di singole componenti fiscali, possono consistere sia in **prove dirette** (materiali o documentali), sia in **indizi o ragionamenti presuntivi o logico-deduttivi** che però devono avere i requisiti della gravità, precisione e concordanza, senza sconfinare, tuttavia, nell'arbitrarietà e nella contraddittorietà.

Quindi, deve trattarsi di indizi particolarmente consistenti e connotati di una forte valenza dimostrativa o sintomatica di quanto si intende provare.

Pertanto, tali rilievi devono essere supportati da una adeguata motivazione, che espliciti in modo chiaro e preciso le ragioni, di fatto e di diritto, per le quali i verificatori ritengono gli indizi utilizzati, gravi precisi e concordati.

In presenza di tali presupposti, non è richiesta la preventiva dimostrazione dell'inattendibilità delle scritture contabili, potendo detto metodo essere utilizzato anche quando la contabilità è formalmente regolare.

3. ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO

La Cassazione nella citata sentenza ha affermato che, in base all'art.39, 1[^] c., lett.d), Dpr 600/73 ed al 2[^] c., dell'art.54, Dpr 633/72Dpr, **è legittimo l'accertamento analitico-induttivo** del reddito qualora la documentazione extracontabile, formata da appunti ed agende su cui sono state annotate le prenotazioni e gli acconti ricevuti per l'attività di ristorazione, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, permettendo la rettifica del reddito d'impresa.

In tal senso:

Cassazione sentenza nr.17627 del 27.06.2008;

Cassazione sentenza nr.1987 del 30.01.2006;

Cassazione sentenza nr.11459 del 06.09.2001.

Inoltre, la Corte ritiene che:

- tra le scritture contabili regolate dall'art.2729 c.c. e seguenti vadano compresi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato dell'attività svolta.

Davanti a tale analisti spetta al contribuente assolvere l'onere probatorio per escludere maggiori redditi conseguiti riferibili all'esercizio dell'attività svolta.

In tal senso:

Cassazione sentenza n.25610 del 01.12.2006;

Cassazione sentenza n.19329 del 08.09.2006;

Cassazione sentenza n.19598 del 20.12.2003.

Nella fattispecie **la Corte ritiene che:**

- gli elementi fondanti l'accertamento erano stati portati ritualmente a conoscenza del contribuente con la notifica del processo verbale di verifica;
- ed incombeva ad esso fornire la prova contraria sulla natura e la sussistenza degli stessi.

3. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO (Cassazione sentenza n. 5947 del 12.03.2009)

La controversia concerne il **ricorso proposto dal contribuente avverso l'avviso di accertamento del maggior reddito IRPEF/ILOR per il 1992**, determinato a seguito di verifica della Guardia di Finanza, nel corso della quale, per quanto rileva in questa sede, erano stati rinvenuti **appunti ed agende** su cui erano annotate le prenotazioni e gli acconti ricevuti per l'attività svolta (ristorazione).

Il ricorso era respinto (A FAVORE DELL'UFFICIO) in primo grado, sulla base della mancata possibilità dell'esame del processo verbale di verifica perchè non allegato dalla contribuente.

La decisione era riformata, sul punto, in grado di APPELLO (A FAVORE DEL CONTRIBUENTE), con la sentenza in epigrafe, che:

- **da un lato osservava che**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l