

Legittimo l'accertamento analitico-induttivo in presenza di fatture non chiare

di Federico Gavioli

E' da ritenersi legittimo l'utilizzo dell'accertamento analitico-induttivo da parte dell'amministrazione finanziaria in presenza di fatture registrate che presentano delle anomalie rispetto alla contabilità

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.16861 del 24 luglio 2014, ha stabilito la piena legittimità da parte dell'amministrazione finanziaria ad utilizzare lo strumento dell'accertamento analitico-induttivo, in presenza di fatture registrate che però presentano anomalie rispetto alla contabilità registrata della società accertata.

Il contenzioso tributario

Una società per azioni ha proposto ricorso in Cassazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che, con sentenza depositata nel novembre 2007, in una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso, in relazione a maggiori IVA, IRPEF ed IRAP dovute per l'anno d'imposta 1998, ha riformata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso della contribuente, per carenza di motivazione dell'atto impositivo.

In particolare, i giudici della C.T.R., hanno sostenuto, nel merito, che:

1) i giudici di primo grado non avevano nemmeno esaminato le "*risultanze analitiche contabili emerse dalle quantità di cemento effettivamente acquistate ed impiegate nell'impianto e ... quelle risultanti dalle fatture di vendita*";

2) l'avviso impugnato era stato regolarmente notificato ad un'impiegata della società, con sanatoria, peraltro, di ogni relativo vizio, stante la proposizione dell'impugnazione da parte della contribuente;

3) la motivazione dell'atto era "*satisfattiva dei presupposti di legge*", avendo la contribuente anche presentato un'istanza, all'Amministrazione finanziaria, di adozione di un provvedimento in autotutela.

Con riguardo poi alla fondatezza della pretesa impositiva, i giudici d'appello rilevavano essere stata riscontrata una difformità contabile tra le fatture emesse ed il tabulato denominato "*sommatorie di produzione*", relativamente agli impieghi giornalieri di cemento per la produzione delle diverse "*tipologie di calcestruzzo*", con conseguente ricorrenza delle condizioni richieste dall'art. 39, lett. d, del DPR 600/1973, e che inoltre "*le spese e gli oneri negativi incidenti sui suddetti ricavi*" non potevano essere ammessi in detrazione, in mancanza di loro dimostrazione, secondo elementi indicativi precisi e certi, ex art.75, del DPR 917/1986.

I poteri dell'amministrazione finanziaria in merito all'accertamento

L'Amministrazione finanziaria, nel corso della propria attività di accertamento, esegue richieste di dati, documenti e informazioni, che possono avvenire nel corso di accessi diretti presso la sede delle attività sottoposte a controllo, o presso i locali dove sono conservate le scritture contabili, o, ancora, nel contesto di richieste di informazioni e documenti, operate per mezzo dell'invio di questionari, o di inviti al contraddittorio. È in tali contesti che, non di rado, capita di rilevare il mancato soddisfacimento delle richieste (in verità non sempre adeguatamente specificate, formalizzate e verbalizzate) eseguite dai funzionari incaricati delle operazioni. Quanto precede non è sempre frutto di volontaria sottrazione di documenti e prove, ad opera del contribuente, ma può essere causato, a mero titolo esemplificativo, da carenze organizzative e di archiviazione, da momentanei trasferimenti presso terzi soggetti della documentazione

stessa, per ragioni plausibili, o ancora, da eventi fortuiti che ne hanno generato la distruzione, nonché dallo smarrimento delle stesse scritture contabili. La giurisprudenza sia di merito, sia di legittimità, ha avuto occasione di fornire una gamma di possibili risposte, ai legittimi interrogativi inerenti le conseguenze che possano scaturire dai comportamenti legati, per esempio, all'omissione delle risposte ai questionari.

Tipi di accertamento dell'amministrazione finanziaria

Come risaputo la finalità dell'accertamento è quello di rettificare il 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 il volume d'affari.

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, vengono utilizzati diversi metodi per la determinazione della base imponibile per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili; brevemente si ricordano:

1. metodo analitico o contabile, previsto dalle lettere a, b, c, del comma 1, dell'articolo 39, DPR 600/73 e dal primo comma dell'art. 54, DPR 633/72; tale accertamento si basa esclusivamente sulla contabilità ufficiale del contribuente, ovvero su errori sostanziali nell'applicazione delle disposizioni tributarie;
2. metodo analitico-induttivo, previsto dal comma 1, lettera d, dell'articolo 39, DPR 600/73 e dal comma 2, dell'articolo 54, DPR 633/72, in presenza di determinate condizioni come l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione sulla base di documenti o notizie raccolte dall'amministrazione finanziaria;

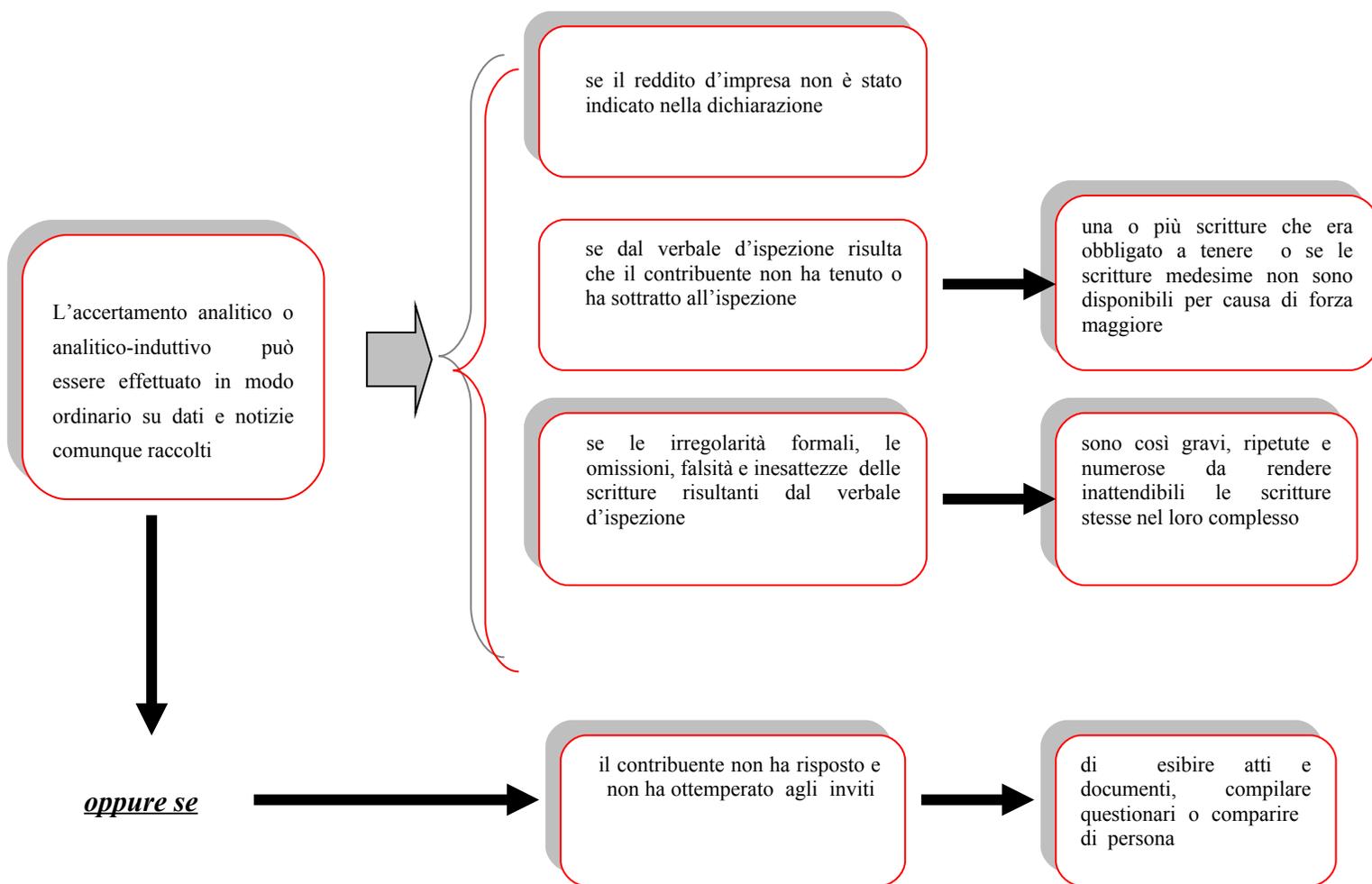
3. metodo induttivo, previsto nel comma 2, lettere a, c, d, d-bis, dell'articolo 39, e dell'articolo 41 DPR 600/73, nonché ai commi 1 e 2, dell'articolo 55, DPR 633/72, in presenza di:

- 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 e 4, DPR 600/73 o 51, c. 2, nn. 3 e 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'IVA, 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.

Tavola n.1 – accertamento su dati e notizie



L'analisi della Cassazione

La società tra le varie motivazione del ricorso in Cassazione contesta anche la violazione e/o falsa applicazione, ex art. 360 n. 3, c.p.c., dell'art.39 DPR 600/1973, dovendo ritenersi, difformemente da quanto ritenuto affermato dai giudici di secondo grado, che l'Ufficio aveva proceduto ad un accertamento di tipo induttivo, pur in assenza del previo rilevamento e della previa contestazione dell'inattendibilità delle scritture contabili.

Nell'analizzare il ricorso, la Corte di Cassazione evidenzia che secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo il quale dovendo il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile e quello condotto con metodo induttivo individuarsi, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili nel primo caso, non essendo la *"incompletezza, falsità od inesattezza"* degli elementi indicati tale da non consentire di prescindere dalle scritture contabili, potendo l'Ufficio accertatore solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, risultando *"le omissioni o le false od inesatte indicazioni"* tali da inficiare l'attendibilità, e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento, anche degli altri dati contabili, apparentemente regolari, potendo conseguentemente l'amministrazione finanziaria *"prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti"* e determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c., l'eventuale *"errore qualificatorio del giudice di merito, sul tipo di accertamento, non rileva 'ex se' come violazione di legge, ma refluisce in un errore sull'attività processuale ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. o in un errore sulla selezione e valutazione del materiale probatorio, ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ."* (cfr. Cass. 17952/2013).



I giudici di legittimità osservano che in generale, 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.

Nella specie, i giudici della C.T.R. hanno chiaramente evidenziato che la modalità di accertamento adottata dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato risultava fondata su dati desunti proprio dalle scritture aziendali (le fatture emesse, di acquisto del cemento e di vendita del calcestruzzo), secondo la disciplina dettata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, c. 1 (non espressamente richiamato), lett. d, trattandosi dunque di accertamento analitico-induttivo e non di accertamento induttivo extracontabile e, pertanto, giudicato legittimo, anche in presenza di contabilità formalmente regolare.

In conclusione per i giudici di legittimità il ricorso è del tutto infondato e deve essere respinto; la Corte di Cassazione condanna, inoltre, la società ricorrente anche al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità.

14 ottobre 2014
Federico Gavioli