

ACCERTAMENTO

Accertamento induttivo e presupposti

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione con la **sentenza n. 20709 del 01/10/2014** ha chiarito che, sia in tema di accertamento delle imposte sui redditi che di accertamento ai fini Iva, **la presenza di scritture contabili formalmente regolari non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo** del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73 e dell'art. 54 del d.P.R. n. 633/72, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile, in quanto confligente con i criteri della **ragionevolezza**, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di **presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti**, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente **spostamento dell'onere della prova** a carico del contribuente medesimo (Cassazione sentenze n. 6849/2009; n. 7881/2012 e n. 27477/2013).

L'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73 disciplina, quindi, un metodo di **accertamento analitico contabile induttivo** (o presuntivo) che presenta le seguenti caratteristiche:

- non si prescinde completamente dalla contabilità;
- vengono individuate singole attività non dichiarate o singoli costi fittizi, non globalmente il reddito d'impresa;
- la prova dell'esistenza di **attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate** è fornita dall'Ufficio con il ricorso a presunzione che devono possedere i requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Tuttavia, proprio in considerazione del fatto che la **legittimità** dell'accertamento analitico-induttivo non richiede la dimostrazione della completa inattendibilità delle scritture contabili, la Cassazione ha chiarito che per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta **non bastano semplici indizi**, ma occorrono **circostanze gravi, precise e concordanti**, non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli, anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento. E neppure si rende legittimo **il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderata**, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cassazione sentenze n. 6849/2009; n. 13319/2011; n. 3197/2013).

Con la sentenza in esame la Corte di Cassazione ha, inoltre, nuovamente ribadito che

nell'accertamento dei ricavi non contabilizzati basato sulle percentuali di ricarico **è illegittimo l'utilizzo del criterio della media aritmetica semplice**, fondato sul mero raffronto tra i prezzi di vendita ed i prezzi dei listini delle case fornitrice, in quanto effettuato senza tenere conto alcuno della disomogeneità degli articoli venduti, che **richiede un'analisi quantitativa secondo il criterio della media ponderata**, in relazione al volume delle vendite relative all'uno o all'altro tipo prodotto ed ai dati relativi al mercato nel quale il contribuente si trova ad operare.

Non è, quindi, legittima la **presunzione di ricavi** maggiori di quelli denunciati fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli, anziché su un **inventario generale delle merci** da porre a base dell'accertamento. E neppure si rende legittimo il ricorso al **criterio della media aritmetica semplice**, anziché a quello della media ponderata, quando fra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi di prodotti più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal **ricarico medio**.

Nella sentenza in commento la Corte di Cassazione ha, infatti, ribadito che nel caso in cui l'accertamento sia riferito ad **un'impresa che vende diverse categorie di beni e la cui attività è caratterizzata da andamenti variabili dei prezzi nel corso del tempo** (es. differenza fra alta stagione, stagione ordinaria e periodo dei c.d. saldi) l'utilizzo della media aritmetica semplice nel calcolo della percentuale di ricarico è inidoneo a costituire una presunzione dotata dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, essendo necessario fare riferimento al criterio della **media ponderata**, che deve essere stabilita tenendo conto della diversa quantità dei prodotti oggetto di vendita, cui si applicano diverse percentuali di ricarico. Si deve, quindi, procedere ad inserire i beni oggetto di vendita in diverse **categorie omogenee**, perché aventi la stessa percentuale di ricarico, ovvero a determinare una unica percentuale di ricarico, calcolata però tenendo conto del diverso "peso" dei singoli beni, cui si applicano le diverse percentuali di ricarico.