

ACCERTAMENTO

La condotta commerciale anomala giustifica l'accertamento analitico-induttivo

di Angelo Ginex

In tema di imposte dirette, è **legittimo** procedere alla rettifica delle componenti reddituali sulla base di un **accertamento analitico-induttivo** anche quando si sia in presenza di **scritture contabili regolarmente tenute**, purché le medesime siano contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di **presunzioni gravi, precise e concordanti** che facciano dubitare della veridicità e correttezza della contabilità esaminata. In tal caso, la **prova presuntiva** dei maggiori ricavi, idonea a fondare questo tipo di accertamento, può essere desunta anche da una **condotta commerciale anomala** del contribuente.

Sono questi i principi di diritto sanciti dalla Corte di Cassazione con [ordinanza n. 33264 del 21.12.2018](#), la quale ha dato seguito all'orientamento ormai prevalente della giurisprudenza di legittimità in ordine ai requisiti che giustificano l'utilizzo dell'**accertamento analitico-induttivo**.

La controversia che ha portato i giudici di legittimità ad esprimersi su questa problematica prende le mosse dall'impugnazione di alcuni avvisi di accertamento che recuperavano a tassazione i maggiori ricavi presuntivamente non dichiarati dal contribuente nelle annualità 2001, 2002, 2003 e 2004.

Il contribuente, dopo aver perso il giudizio di primo grado, proponeva vittoriosamente appello innanzi alla Ctr territorialmente competente, la quale decideva di **annullare gli atti impositivi** summenzionati. Secondo il ragionamento addotto dai giudici di seconde cure, l'Ufficio non avrebbe dovuto adoperare il metodo analitico-induttivo, sia a causa dell'**assenza di prove** in merito alle omissioni gravi, ripetute e numerose ricavabili dalle scritture contabili, sia in virtù dell'**insussistenza di presunzioni** compatibili coi caratteri descritti dall'[articolo 2729 cod. civ.](#).

In particolare, **i giudici del merito ritenevano prive di gravità, precisione e concordanza le presunzioni consistenti nella "contrarietà a logica economica", nello scostamento dei ricavi rispetto alla media di settore, nei movimenti di capitali verso un conto estero e negli "elevati investimenti"**, valutandole come insufficienti a legittimare l'Ufficio a procedere in maniera induttiva.

L'Agenzia delle Entrate, dunque, proponeva **ricorso in Cassazione** avverso questa decisione, chiedendone la censura e motivando la propria linea argomentativa sulla scorta di due motivi.

In primo luogo, l'Ente impositore lamentava l'esistenza di un duplice errore di diritto nella

pronuncia impugnata: da un lato, essa non avrebbe dovuto far ricadere sull'Ufficio l'**onere di motivazione** in ordine alla incompletezza, falsità e inesattezza delle scritture contabili; dall'altro lato, essa avrebbe trascurato che il dato dell'**antieconomicità** dell'attività d'impresa giustificava di per sé il ricorso al **metodo analitico-induttivo**. Secondo le prospettazioni dell'Agenzia delle Entrate, in tal caso è sull'**imprenditore** che incombe l'**onere di dimostrare** che la differenza negativa tra i costi di acquisto e i prezzi di vendita, emersa dalle scritture contabili, non sia dovuta all'**occultamento** di corrispettivi percepiti.

In secondo luogo, la ricorrente deduceva un vizio di motivazione della sentenza censurata, la quale non avrebbe considerato alcuni **fatti decisivi** per la ricostruzione dei maggiori redditi non dichiarati ed accertati (ad esempio, le vendite erano state effettuate, nella maggior parte dei casi, al prezzo di costo dei beni ceduti).

I giudici della Suprema Corte, prima di esporre il loro convincimento in ordine alla soluzione della controversia *de qua*, hanno ricordato che l'accertamento con metodo analitico-induttivo è consentito, così come previsto dall'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), **pure in presenza di una contabilità formalmente regolare**.

La norma, infatti, presuppone l'esistenza di scritture regolarmente tenute, ma contestabili in virtù di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata.

Secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, **la prova presuntiva dei maggiori ricavi può essere desunta da una condotta commerciale anomala del contribuente**.

Volendo esemplificare, l'Agenzia delle Entrate può effettuare un **accertamento analitico-induttivo** nell'ipotesi in cui un'impresa commerciale dichiara, ai fini dell'imposta sul reddito e per più anni di seguito, perdite ingenti, nonché un'ampia difformità tra costi e ricavi. Tutti questi comportamenti, infatti, costituiscono delle **condotte commerciali anomale**, le quali integrano gli estremi delle presunzioni atte a legittimare l'accertamento ex [articolo 39 D.P.R. 600/1973](#).

La Corte, applicando questi principi al caso di specie, ha censurato la pronuncia emanata dalla Ctr, la quale era segnata da più errori di motivazione e di diritto, presenti **tanto nella parte in cui ha reputato ingiustificato l'utilizzo del metodo analitico-induttivo, quanto nel capo in cui ha negato l'inattendibilità dei redditi dichiarati, la cui ricostruzione, invece, era sorretta da presunzioni rigide e rigorose, prima fra tutte la gestione antieconomica dell'impresa**.

La Corte, dunque, ha reputato fondati i motivi di ricorso ed ha **cassato con rinvio** la sentenza di secondo grado.

Seminario di specializzazione

FORFETTARI E SEMPLIFICATI: LE REGOLE IN VIGORE NEL 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)