

ACCERTAMENTO

Le scritture contabili inattendibili legittimano il ricorso all'induttivo

di Marco Bargagli

Come noto, l'ordinamento tributario prevede - a favore dell'Amministrazione finanziaria - **particolari poteri** che, nell'ambito di una **qualsiasi attività ispettiva**, consentono di **ricostruire** il maggior **reddito imponibile occultato** dal **soggetto passivo d'imposta**.

In merito, l'**ambito giuridico di riferimento** in *subiecta materia* può essere così riassunto:

- [l'articolo 38 D.P.R. 600/1973](#) (rubricato **rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche**), prevede che l'ufficio delle imposte può **rettificare le dichiarazioni** presentate dalle **persone fisiche** quando il **reddito complessivo dichiarato dal soggetto passivo risulta inferiore a quello effettivo**, ossia **non sussistono o non spettano**, in tutto o in parte, **le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella medesima dichiarazione**;
- [l'articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) (**accertamento analitico-induttivo**), consente all'ufficio delle imposte di procedere alla **rettifica del reddito d'impresa delle persone fisiche** se l'**incompletezza**, la **falsità** o l'**inesattezza** degli **elementi indicati nella dichiarazione** e nei **relativi allegati** risulta dall'**ispezione delle scritture contabili** o da **altre verifiche** ovvero dal **controllo della completezza, esattezza** e veridicità delle **registrazioni contabili** sulla **scorta delle fatture** e **degli altri atti e documenti relativi all'impresa**, nonché **dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio**. In merito, l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **"gravi, precise e concordanti"**;
- [l'articolo 39, comma 2, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) (**accertamento "induttivo puro"**) prevede la possibilità, per l'ufficio delle imposte, di **determinare il reddito d'impresa** sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con **facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili** e di avvalersi anche di **presunzioni semplicissime**, prive dei requisiti di **"gravità, precisione e concordanza"** che, come sopra accennato, caratterizzano le **presunzioni semplici**.

In buona sostanza, la constatazione di **maggiori redditi sottratti a tassazione** può essere effettuata sulla base delle **seguenti direttrici**:

- **accertamento analitico-induttivo**: partendo dai **dati e dalle notizie** rinvenibili dallo **scrutinio delle scritture contabili** l'Amministrazione finanziaria, sulla base di

“**presunzioni semplici**”, ricostruisce l'**esistenza di attività non dichiarate** (e. ricavi in nero), ovvero l'**inesistenza di passività dichiarate** (i.e. costi non deducibili), così determinando **induttivamente il reddito**;

- accertamento **induttivo “puro”**: in tale seconda ipotesi l'ufficio delle imposte **determina il reddito d'impresa** sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con **facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili** e di avvalersi anche di “**presunzioni semplicissime**” (generalmente nelle ipotesi di **evasore totale**, ovvero di un **soggetto totalmente sconosciuto al Fisco**, che **non presenta le prescritte dichiarazioni dei redditi**).

Delineato l'**assetto normativo di riferimento** giova ricordare che, in tema di **accertamento induttivo**, la **Suprema Corte di cassazione, sezione 5^a civile**, con la recente [ordinanza n. 28693/2019](#) del **07.11.2019**, ha ritenuto corretto procedere alla **ricostruzione induttiva del reddito** derivante dalla **totale inattendibilità delle scritture contabili**.

Esaminando, nel dettaglio, la **vicenda risolta in apicibus**, il **giudice d'appello** ha rilevato che l'accertamento era stato compiuto con **metodo analitico-induttivo** e che esso non era stato fondato sullo **scostamento tra reddito dichiarato e reddito risultante dallo studio di settore**, in relazione **all'attività di ristorazione svolta dalla società accertata**, bensì **sull'inattendibilità delle scritture istituite dal soggetto verificato**.

In particolare, l'**apparato contabile presentava importanti criticità**:

- **mancata registrazione**, nell'anno di riferimento, di **acquisti di pasta**;
- **mancanza di alcuni numeri nei blocchetti delle ricevute fiscali**;
- **registrazione di finanziamenti dei soci**, sebbene negli ultimi anni essi **non avessero manifestato capacità contributiva**;
- incongruenze nella **registrazione delle fatture d'acquisto dell'acqua minerale**.

Partendo da questi **dati, complessivamente considerati**, il giudice del gravame **ha condiviso la ricostruzione dei maggiori ricavi** compiuta dall'ufficio, **ricalcolandone induttivamente l'ammontare**.

La Suprema Corte di cassazione ha confermato **la tesi prospettata dal giudice di merito** il quale, **“illustrando compiutamente il proprio convincimento, ha affermato che l'accertamento non poggia sulla discordanza tra ricavi dichiarati e quelli desumibili dall'apposito studio di settore, secondo quanto consentito dall'articolo 62-sexies, del D.L. n. 331/1993, bensì sul giudizio d'inattendibilità delle scritture contabili, desunto da varie inesattezze delle registrazioni - che il giudice d'appello menziona analiticamente - conformemente a quanto previsto dall'articolo 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973”**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)