

ACCERTAMENTO

Le continue perdite di esercizio non legittimano l'accertamento induttivo puro

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPUDENZA



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'accertamento **induttivo “puro”** è una metodologia di controllo che si caratterizza per il **minor rigore** con cui l'organo accertatore procede nella **ricostruzione del reddito** del contribuente.

Infatti, l'[articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#) stabilisce che l'Amministrazione finanziaria 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* in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti» di gravità, precisione e concordanza.

In ragione di questo **minor rigore** e della conseguente **maggior probabilità di ledere i diritti del contribuente** rispetto agli accertamenti analitici o presuntivi, il citato [articolo 39](#) individua espressamente i **gravi casi** in cui è possibile adottare tale tipologia di controllo.

Tra le varie ipotesi, è possibile procedere ad **accertamento induttivo “puro”** quando le **omissioni** e le **false o inesatte indicazioni** ovvero le **irregolarità formali** delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono **così gravi, numerose e ripetute** da rendere **inattendibili nel loro complesso le scritture** stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

In tale contesto, allora, diventa interessante capire quando i **presupposti** non appena indicati risultano **soddisfatti**.

Recentemente, ad esempio, si è affermato che **le continue perdite di esercizio non sono indice automatico di gravi irregolarità nella tenuta delle scritture contabili**, per cui, in una simile ipotesi, deve ritenersi “erroneo” il ricorso all'accertamento induttivo puro, ma non per questo l'avviso di accertamento è nullo, dovendo comunque il giudice di merito decidere nel merito

sulla pretesa fiscale (cfr. [Cass. ord. 2.07.2020, n. 13488](#)).

Sul punto, è d'uopo rammentare innanzitutto che il **discrimen** tra l'accertamento condotto con metodo **analitico-induttivo** ex [articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) e l'accertamento condotto con metodo **induttivo puro** ai sensi dell'[articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#) va individuato proprio nella **“parziale o assoluta” inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili.**

Nella prima ipotesi, la “incompletezza, falsità o inesattezza” degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, per cui l'organo accertatore è legittimato soltanto a completare le lacune riscontrate. Nella **seconda ipotesi**, invece, «**le omissioni o le false od inesatte indicazioni risultano tali da inficiare la attendibilità - e dunque la utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli “altri” dati contabili**, con la conseguenza che in questo caso l'Amministrazione finanziaria può prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio o delle scritture contabili in quanto esistenti ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod.civ.» (cfr. [Cass. ord. 8.03.2019, n. 6861](#); [Cass. ord. 13.07.2018, n. 18695](#)).

Ebbene, nella pronuncia in esame si è affermato che l'indicazione nello studio di settore di **dati non congrui** ai ricavi dichiarati e le continue **perdite di esercizio** sono elementi che «**non attengono in realtà ad una irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, così gravi e reiterate da giustificare il ricorso all'accertamento induttivo puro, ma afferiscono ad elementi esterni che prescindono dalle risultanze delle scritture contabili**».

Più precisamente, i Giudici di vertice hanno evidenziato che gli **errori** nella compilazione dello **studio di settore** relativamente al **valore** dei **beni strumentali**, il cui importo non corrisponde a quello indicato nella **contabilità**, possono assumere rilevanza ai fini dell'**attendibilità** di quanto riportato in sede di **dichiarazione dei redditi**, ma **non** derivano da una **omessa o non corretta tenuta della contabilità** e comunque **non** integrano **omissioni e false o inesatte indicazioni nelle scritture contabili**.

Allo stesso modo, si è affermato che le **perdite di esercizio** rilevate nell'anno oggetto di accertamento e negli anni di imposta precedenti, seppur sintomatiche di una condotta antieconomica della società, **non** sono **automaticamente** espressione di una **irregolarità** nella tenuta delle **scritture contabili**.

Da ultimo, è stato precisato che, quando l'avviso di accertamento è invalido per motivi di **carattere sostanziale**, così come nel caso di specie, il giudice tributario **deve esaminare la pretesa tributaria nel merito**, non potendo sottrarsi alla esatta determinazione dell'importo dovuto dal contribuente, entro i limiti delle domande proposte dalle parti (cfr. [Cass. sent. 19.11.2014, n. 24611](#)), in quanto il processo tributario è annoverabile tra quelli di **“impugnazione-merito”**.