



FONDAZIONE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI FERRARA



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FERRARA

QUADERNO N. 5

L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO

Dott.ssa Alunno Serena – Dott. Mela Giancarlo

INDICE

1. PREFERAZIONE

1.1 L'ACCERTAMENTO ANALITICO

1.2 L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO

1.3 L'ACCERTAMENTO ANALITICO INDUTTIVO

1.4 L'ACCERTAMENTO D'UFFICIO

2. L'ONERE DELLA PROVA

**2.1 L'ACCERTAMENTO ANALITICO PRESUNTIVO E
L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO**

2.2 ONERE DELLA PROVA E PRESUNZIONI

2.3 IL PRINCIPIO DI NON CONTESTAZIONE

3. L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO: ANALISI GIURISPRUDENZIALE

1. PREFAZIONE

La presente trattazione si pone l'obiettivo di coadiuvare i colleghi impegnati in materia di accertamento e contenzioso fornendo spunti di analisi e commenti alle più significative sentenze, finalizzati a costruire al meglio la difesa del contribuente in un ambito molto spesso fumoso e dove i confini tra i diversi metodi accertativi sono talvolta difficili da delineare, con conseguenze dirette lesive del diritto di difesa del contribuente.

In primo luogo si propone di seguito una breve disamina normativa dei vari tipi di accertamento, analitico, induttivo, analitico-induttivo e d'ufficio, per poi lasciare spazio all'analisi della giurisprudenza più significativa nei diversi ambiti accertativi.

===

1.1 L'ACCERTAMENTO ANALITICO (ART 38, ART 39 COMMA 1 DPR 600/73 E ART 54 COMMA 2 DPR 633/72)

L'accertamento può definirsi analitico se viene effettuato mediante la rettifica delle singole componenti, attive e passive, che compongono il reddito di impresa o di lavoro autonomo. Esso è rivolto alla generalità dei contribuenti ed ha carattere ordinario essendo applicabile laddove non ricorrano le altre ipotesi specifiche, caratterizzate da particolari gravità, che consentono l'accertamento induttivo e/o sintetico. L'accertamento analitico si sostanzia quindi nella rettifica delle singole componenti reddituali per rideterminare il reddito complessivo imponibile mediante il ricalcolo di specifici elementi individuati in riferimento a singole categorie reddituali e lo scomputo totale o parziale, di deduzioni e detrazioni non spettanti indicate in dichiarazione. Ai fini Iva, con specifico riferimento ai contribuenti soggetti passivi Iva, l'accertamento analitico viene applicato dagli uffici in rettifica delle dichiarazioni presentate quando da esse emerge un'imposta

inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante.

L'accertamento di tipo analitico può essere rivolto sia a contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili che a soggetti non obbligati.

Nel primo caso tale metodologia di accertamento presuppone che l'intero complesso contabile del contribuente *non sia considerato inattendibile* e che quindi vengano rettificate le singole poste risultanti dalla contabilità stessa.

Esso è applicabile se:

- Gli elementi indicati nella dichiarazione differiscono da quelli contabili
- Non sono state correttamente applicate le disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo
- L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio, ovvero dalle ispezioni o da altre verifiche.

In riferimento ai **soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili** giova evidenziare che tale metodologia accertativa è unitaria per le diverse imposte Irpef/Ires e Irap. Tale metodologia può essere esperita dall'amministrazione anche ai fini Iva ex art 54 c. 2 e 3 del DPR 633/72.

In riferimento invece ai **soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili** – persone fisiche non soggette a Iva, società semplici e assimilate, enti non commerciali - tale accertamento è limitato alle sole imposte dirette ed è disciplinato dalle disposizioni dell'art 38 e dell'art 40 del DPR 600/73. L'incompletezza la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative agli anni precedenti, dai dati e dalle notizie comunque in possesso degli Uffici, anche ottenute mediante l'applicazione dei poteri istruttori, di dati raccolti e comunicati

dall'anagrafe tributaria, e sulla base di presunzioni semplici purchè gravi, precise e concordanti.

===

1.2 ACCERTAMENTO INDUTTIVO (COMMA 2 ART 39 DPR 600/73, ART 55 DPR 633/72)

L'accertamento induttivo disciplinato al comma 2 dell'art 39 del DPR 600/73, riguarda esclusivamente i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e pertanto, in via principale, è rivolto ai redditi derivanti da attività di impresa, anche minore, e di lavoro autonomo in senso stretto. Sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva ne esistono di due tipologie, induttivo puro e analitico-induttivo. Il presente paragrafo tratterà della prima tipologia.

Un accertamento è qualificabile come induttivo puro o extracontabile quando la rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze contabili. Tale tipologia di accertamento può essere esperita sulla base di dati o notizie comunque raccolti dall'amministrazione finanziaria o venuti a sua conoscenza, nonché sulla base di *presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza* (presunzioni non qualificate o super semplici). Il metodo induttivo è basato su un procedimento logico diretto a costruire l'imponibile globale senza analizzarne le singole parti semplici, bensì impiegando nella costruzione tutte le notizie, le prove ed i dati anche soltanto extracontabili comunque raccolti. Attraverso tale strumento accertativo, l'Ufficio è legittimato alla rettifica del reddito con un minor rigore rispetto all'accertamento analitico o a quello misto, e quindi l'induttivo è potenzialmente il metodo più lesivo dei diritti del contribuente. Perciò il suo utilizzo è legittimo solo se ricorrono le condizioni tassative (violazioni particolarmente gravi) previste dal comma 2 dell'art 39 del DPR 600/73. Al verificarsi di esse il reddito può essere determinato:

- Sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio,
- Con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili:
- Utilizzando presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Tale metodo tuttavia rappresenta un sistema eccezionale che si pone evidentemente all'estremo opposto di quello analitico ed è applicabile, a pena di illegittimità, solo in presenza degli specifici presupposti previsti *ex lege*:

- Mancata indicazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo in dichiarazione;
- Rilevazione mediante verbale di ispezione di uno dei seguenti fatti:
 - 1- omessa tenuta della contabilità;
 - 2- sottrazione all'ispezione di una o più scritture contabili obbligatorie;
 - 3- scritture contabili non disponibili per forza maggiore;
- rilevazione, mediante verbale di ispezione, della generale inattendibilità della contabilità;
- inottemperanza del contribuente agli inviti disposti dagli uffici;
- irregolarità dichiarative relative agli studi di settore.

Ai fini iva le condizioni che legittimano il ricorso a tale metodo accertativo, previste dall'art 55 del Dpr 633/72

- omessa dichiarazione o indicazione in dichiarazione dell'ammontare imponibile delle operazioni e dell'ammontare degli acquisti e importazioni senza le specificazioni e distinzioni previste dalla legge, semprechè non sia stata la regolarizzazione entro il mese successivo a quello della presentazione della dichiarazione

- se il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri e le altre scritture contabili, o alcuni di essi, che aveva l'obbligo di tenere ai fini Iva, delle imposte sui redditi o il libro giornale.
- Se il contribuente non ha emesso le fatture per una parte rilevante delle operazioni o non ha conservato o ha rifiutato di esibire o sottratto all'ispezione, tutte e o una parte rilevante delle fatture emesse;
- Quando le omissioni, le false o inesatte indicazioni o annotazioni o le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente.
- Nei casi di applicazione degli studi di settore.

Dato il suo verificarsi in un numero molto frequente di casi sia in riferimento all'accertamento di imposte dirette che di iva, si ritiene utile soffermarsi brevemente sul **concetto di inattendibilità generale della contabilità**. In questo caso le omissioni e le false indicazioni accertate, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose, ripetute, da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Da ciò si desume che non ogni irregolarità legittimi la rettifica induttiva. Alcuni esempi di contabilità inattendibile, sono adeguatamente approfonditi nel paragrafo dedicato.

Basti in questa sede evidenziare come i criteri applicati dagli uffici per addivenire alla determinazione del reddito in via induttiva siano piuttosto variabili in funzione delle caratteristiche del soggetto interessato e dell'attività svolta.

===

1.3 ACCERTAMENTO ANALITICO INDUTTIVO (ART 39 COMMA 1 LETT. D DPR 600/73 E ART 54 COMMA 2 DPR 633/72)

L'accertamento analitico-induttivo consiste nella contestazione dell'evasione mediante il ricorso a presunzioni semplici purchè qualificate e cioè dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Esso è individuato dal comma 1 lettera d dell'art 39 del DPR 600/73 e al comma 2 dell'art 54 del DPR 633/72. Si configura quindi come una sottocategoria dell'accertamento induttivo che condivide, però, anche con quello analitico, alcuni aspetti applicativi. Infatti esso è utilizzato allorquando, nonostante le scritture contabili esistano, siano nel loro complesso formalmente corrette e attendibili e la dichiarazione sia stata presentata, si verificano le seguenti situazioni:

- dai controlli effettuati (ispezioni o altre verifiche) risulta l'esistenza di singole attività non dichiarate o l'inesistenza di singole passività dichiarate;
- esistono gravi incongruenze fra i ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore. Questi ultimi rappresentano quindi una particolare applicazione dell'accertamento analitico-induttivo.

Ai fini Iva le omissioni e le inesattezze possono essere desunte inoltre sulla base della presunzione legale di cessione e di acquisto o anche sulla base di presunzioni semplici qualificate.

Alla base di tale metodologia accertativa vi è pertanto un ragionamento di tipo presuntivo effettuato dall'amministrazione finanziaria, che partendo da dati analitico contabili, ridetermina induttivamente il reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Ciò è possibile soltanto laddove **la falsità, l'incompletezza o l'inesattezza degli elementi indicati dal contribuente non siano così gravi numerosi e ripetuti da inficiare l'attendibilità delle scritture contabili.**

Giova, in questa sede, evidenziare brevemente le principali differenze tra il metodo induttivo puro e quello misto. Esse si sostanziano nel fatto che il primo ai fini della sua legittimità richiede la sussistenza delle tassative condizioni previste dal comma

2 dell'art 39 del DPR 600/73, mentre il secondo può essere generalmente sempre applicato, e nel fatto che l'accertamento misto postula la dimostrazione da parte dell'Ufficio del carattere qualificato del ragionamento presuntivo, mentre nel caso dell'induttivo puro l'Ufficio può anche avvalersi di *presunzioni semplicissime* prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

===

1.4 L'ACCERTAMENTO D'UFFICIO (ART. 41, DPR 600/'73)

Pur rientrando di fatto tra i metodi accertativi di tipo induttivo puro, l'accertamento d'ufficio merita senza dubbio un approfondimento.

Se l'attività di accertamento, in via generale, postula la regolare presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, gli uffici delle imposte possono tuttavia procedere all'accertamento d'ufficio (art. 41, D.P.R. n. 600/1973) nei casi di:

- omessa presentazione della dichiarazione;
- presentazione di dichiarazioni nulle.

E ciò anche se sono regolarmente tenute le scritture contabili.

Dichiarazione omessa

La dichiarazione è omessa quando non viene presentata dal contribuente. Essa giustifica l'attribuzione all'AF di maggiori poteri nella fase di verifica. Notoriamente, la dichiarazione non è omessa se viene presentata entro 90 gg. dalla scadenza del termine.

N.B. In epoca di Dichiarazioni "telematiche", la dichiarazione fiscale presentata dall'intermediario, ma poi scartata dal sistema telematico è sempre da considerarsi omessa ai fini fiscali. In particolare, lo scarto per errori da parte del sistema telematico non esime l'utente a ripetere tempestivamente la trasmissione. Pertanto, in caso di mancata ripresentazione del modello scartato, l'AF è comunque legittimata ad accertare induttivamente l'imponibile non dichiarato.

Dichiarazione nulla

La dichiarazione è nulla se non viene redatta su stampati conformi ai modelli ufficialmente approvati, non reca la sottoscrizione del contribuente o di chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. La nullità in tale ultimo caso è sanata se la dichiarazione è sottoscritta entro 30 gg. dall'invito dell'Ufficio. Pertanto tale ipotesi è da considerarsi sostanzialmente marginale.

N.B. Seppur inusuale è invece grave la fattispecie di errore sul modello; ipotesi che può ricorrere in casi particolari (e quindi sottovalutata dagli operatori) ma non così improbabile: si pensi all'utilizzo del Modello approvato per l'anno precedente nel caso operazioni societarie straordinarie.

Una volta constatata l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Amministrazione finanziaria assume la legittimazione a **utilizzare qualsiasi metodo** di determinazione del reddito per far valere le proprie ragioni, sulla base di tutti i dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza; di contro, al contribuente spetta l'onere di provare che il reddito, anche presuntivamente determinato, non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quello indicato dall'ufficio (Cass. Ord. 30 marzo 2012, n. 5213).

Per comprendere l'ampia portata del concetto di "qualsiasi metodo", si pensi, ad es., a una ipotesi abbastanza frequente e ormai consolidata quale l'indagine bancaria. Infatti nel caso di accertamento di ufficio è legittima la determinazione dell'imponibile basata sulle movimentazioni bancarie derivanti dai conti correnti intestati all'amministratore della società. Tali indagini bancarie sono da ritenersi legittime anche se estese a soggetti diversi dal contribuente "accertato" quali, ad esempio, i congiunti del contribuente stesso o degli amministratori della società. In caso di conti intestati a terzi, l'Ufficio deve comunque fornire la prova che il conto bancario intestato a terzi sia nella effettiva disponibilità del contribuente, al quale possono essere attribuite le movimentazioni bancarie fiscalmente rilevanti (Cass. Ord. 20 dicembre 2018, n. 32974).

2. L'ONERE DELLA PROVA

2.1 ACCERTAMENTO ANALITICO-PRESUNTIVO E ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO

La giurisprudenza di legittimità afferma che il discrimine tra un accertamento condotto con metodo **analitico-presuntivo**, *ex art.39, c. 1, lett. d)*, D.P.R. 600/1973, e uno condotto con metodo **induttivo puro**, *ex art 39, c. 2*, D.P.R. 600/1973, è legato alla parziale o totale inattendibilità dei dati contabili. In particolare:

- si avrà un **accertamento analitico-induttivo** quando “l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi dichiarati non è tale da dover prescindere dagli stessi”;
- si avrà invece **accertamento induttivo puro** quando le omesse, false o inesatte indicazioni sono tali da mettere in dubbio l'attendibilità anche di quei dati contabili che appaiono regolari.

Va tuttavia sottolineato che, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo puro **non costituisce un obbligo** per l'AF di ricorrere necessariamente a tale metodo di accertamento, ma solo una facoltà.

In entrambe le metodologie, all'Ufficio viene consentito avvalersi della **prova per presunzioni**, ricostruendo il reddito imponibile del contribuente facendo ricorso a **presunzioni semplici** (purché gravi, precise e concordanti). In tali circostanze, l'AF può quindi ricostruire i fatti a lei ignoti (quali sono quelli non riportati nella contabilità) attraverso un procedimento logico di deduzione che abbia il suo punto di partenza da un fatto noto. A tal proposito, si deve puntualizzare che, secondo consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la relazione tra fatto noto e fatto ignoto deve avere solo **carattere di ragionevole certezza**; in altri termini, il fatto ignoto non deve necessariamente essere l'unica conseguenza

possibile dei fatti noti riscontrati, ma è sufficiente che il fatto ignoto possa derivare come conseguenza da un fatto noto secondo canoni di ragionevole probabilità.



2.2 ONERE DELLA PROVA E PRESUNZIONI

Il tema delle presunzioni si ricollega a quello dell'onere della prova nel processo tributario. Si ricorda che l'art. 2697 cod. civ. stabilisce che

“chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscano il fondamento, mentre chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.”

Nel processo tributario l'onere della prova viene quindi declinato in due modi:

- l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria spetta all'AF;
- l'onere di provare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa spetta invece al contribuente.

Si ricordi inoltre che il documento depositato non può più essere ritirato, anche quando questo sia pregiudizievole per la parte che lo ha presentato, pertanto si deve valutare attentamente la prova dei fatti che si intende offrire.

Nel processo tributario possono trovare applicazione anche le presunzioni legali *ex art 2727 cod. civ.*. Quando viene stabilita una presunzione legale a favore di una delle parti in giudizio, questa viene dispensata da qualunque prova, determinando quindi un'**inversione dell'onere della prova**, dal momento che sarà ora l'altra parte a dover dimostrare l'inesistenza o l'inesattezza del fatto presunto. Sul punto va evidenziato che il nostro ordinamento ammette tale **prova contraria** solo per le presunzioni legali **relative**; al contrario, qualora venga stabilita una presunzione legale **assoluta**, per la quale fatto noto e fatto ignoto vengono equiparati, non è ammessa alcuna prova contraria.

A titolo esemplificativo, l'applicazione di presunzioni legali relative nel campo tributario, può riguardare i dati ed elementi attinenti ai rapporti e alle operazioni

segnalati degli intermediari finanziari che quando sono posti alla base di rettifiche e accertamenti impongono al contribuente la dimostrazione di averne tenuto conto nelle Dichiarazioni o di non essere rilevanti ai fini della eventuale imponibilità. In particolare si pensi alle movimentazioni dei conti correnti. Tale presunzione legale relativa è quella prevista per i prelevamenti o gli importi riscossi ma non risultanti dalle scritture contabili (art. 32, c. 1, DPR 600/73); trattandosi di dati certi e oggettivi assumono sempre rilievo ai fini della ricostruzione del reddito imponibile qualora il titolare del rapporto non produce una adeguata giustificazione (Cassaz. Sent. n. 15857 del 29/07/2016). Tale giustificazione non può essere generica bensì analitica con specifica dimostrazione per ogni operazione (Cassaz. Sent. n. 31117 del 3/12/2018 e Cassaz. N. 6947/2017). In questo caso l'inversione dell'onere della prova (a carico del contribuente) non è in dubbio.

In passato era stato affermato che l'onere della prova gravasse sempre sul contribuente. Questo per una ipotetica “presunzione di legittimità dell'atto amministrativo”. Tale indirizzo, tuttavia, è stato progressivamente abbandonato, a partire da alcune sentenze della Cassazione già dal 1979 (tra tutte, la 2990/79). Ma ciò rimane importante per capire il quadro di riferimento attuale , perché anche nel contenzioso tributario deve valere la regola generale dell'onere della prova dettata dall'articolo 2697 del Codice civile, in base al quale «chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento». Ciò significa che l'amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa (Cassazione 955/2016). In sostanza, l'onere della prova grava ordinariamente sempre sull'amministrazione finanziaria.

Ovviamente, sempre sulla base di tale regola e con la medesima logica, l'onere della prova grava sul contribuente nelle liti di rimborso del tributo, sia a seguito di rifiuto espresso che di rifiuto tacito dell'amministrazione.

Pertanto, in tutti gli accertamenti presuntivi, dove non viene disciplinata espressamente una presunzione legale, l'onere della prova torna a gravare sull'amministrazione finanziaria. Si tratta delle presunzioni cosiddette “semplici” (articolo 2729 del Codice civile), fondate su elementi gravi, precisi e concordanti (ci sono anche le presunzioni cosiddette “semplicissime”, ma riguardano casi eclatanti di violazioni, tipo la mancata tenuta delle scritture contabili). In sostanza, per la presunzione semplice, il ragionamento deduttivo sulla quale la stessa si fonda deve essere provata in giudizio ed il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio (quindi, l'Agenzia Entrate), il quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che il nesso logico-deduttivo tra il fatto noto e il fatto ignoto (presunto) riveste i caratteri di gravità, precisione e concordanza. In pratica, si torna alla regola ordinaria del rapporto tributario, secondo la quale l'onere probatorio dei fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa tributaria incombe sull'Agenzia delle Entrate.

===

2.3 IL PRINCIPIO DI “NON CONTESTAZIONE”.

Particolare attenzione in sede di predisposizione di un ricorso, e quindi della importanza di “incardinare” correttamente il contenzioso, va rivolta a una attenta lettura dei contenuti dell'atto da contestare.

Secondo il principio di non contestazione, (art. 115 c.p.c.), il giudice deve porre a fondamento della propria decisione le prove proposte nonché **i fatti non specificatamente contestati dalle parti**. Dunque, i fatti allegati da una parte, e non specificatamente contestati dall'altra parte della lite, non hanno bisogno di essere provati : ciò in virtù di questa esplicita deroga all'applicazione della regola di giudizio dell'onere della prova.

La regola in esame deve ricondursi al principio dispositivo, in senso processuale, per il quale solo e soltanto alle parti spetta il potere di definire e delimitare la materia del contendere. In conseguenza, vi è la piena applicabilità del principio di

contestazione specifica anche al processo tributario nel quale la normativa ha previsto di riservare alle parti il potere di delimitare la base fattuale della controversia (art. 7, D.Lgs. n. 546/1992) dando così attuazione alla (auspicata) garanzia di imparzialità del giudice rispetto alla ricostruzione processuale dei fatti della causa. Peraltro, è importante osservare come nessuna limitazione possa essere dedotta da una pretesa natura indisponibile dell'obbligazione tributaria, la quale, da un lato, non è certo equiparabile alla indisponibilità di alcuni diritti in ambito civilistico e, dall'altro, non può e non deve esimere in ogni caso l'Amministrazione Finanziaria dal rispetto delle regole processuali.

3. ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO: ANALISI GIURISPRUDENZIALE

Come già segnalato in premessa l'accertamento di tipo induttivo (extracontabile) si caratterizza per la determinazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo da parte dell'Ufficio, senza tenere conto - o tenendo parzialmente conto - delle scritture contabili e potendosi avvalere quindi di presunzioni semplicissime prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dall'art 2729 del Codice Civile. Come disciplinato dall'art 39 comma 2 del DPR 600/73, il suo utilizzo è consentito solo in circostanze di particolare gravità tassativamente previste ex lege. Esse sono state elencate nella prefazione al presente scritto ma si intende, in questa sede, indirizzare l'attenzione del lettore su *una* delle casistiche di applicazione previste, sulla quale esistono non poche incertezze sul piano giurisprudenziale: l'inattendibilità della contabilità. Se è infatti pacifico che in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, di mancata tenuta delle scritture contabili, di mancata esibizione delle stesse, di mancata risposta ai questionari o mancata esibizione documentale, la legittimità di tale metodologia accertativa pare indiscutibile, il caso di contabilità inattendibile si è reso protagonista di una

innumerevole serie di casi sottoposti all'esame della Suprema Corte. Ciò in considerazione sia del fatto che non vi è una definizione normativa della natura inattendibile della contabilità, sia del fatto che non viene tracciata – a livello legislativo - una soglia oltre la quale le violazioni riscontrate possano inficiare completamente o in parte una contabilità anche tenuta in maniera formalmente corretta. Oltre a ciò si consideri l'area di sovrapposizione che si crea con la tipologia di accertamento analitico-induttiva in riferimento alla contabilità inattendibile.

Di seguito si analizzano alcune pronunce della Suprema Corte in ordine alla legittimità dell'applicazione dell'accertamento di tipo induttivo e sull'applicazione dell'accertamento d'ufficio nei casi di omessa dichiarazione o di compilazione di modelli errati o non conformi.

1- **Cass. Civ. Sez. V n. 5995 08/03/2017 – induttivo legittimo per omissione dell'inventario per categorie omogenee.**

E' legittimo l'accertamento induttivo del reddito d'impresa qualora l'inventario ometta di indicare e valorizzare le rimanenze con raggruppamento per categorie omogenee, così violando la prescrizione dell'art.15 comma 2, dpr 600/73 e ostacolando l'analisi contabile del Fisco. Anzi, la descritta incompletezza contabile e l'inattendibilità scritturale che ne deriva giustificano finanche l'accertamento induttivo puro ex art 39 comma 2 DPR 600/73, nel quale trovano applicazione le presunzioni super semplici.

Di seguito i passaggi salienti.

“In realtà, questa Corte ha enunciato il principio – che qui si intende ribadire – per cui è legittimo l'accertamento induttivo del reddito d'impresa qualora l'inventario ometta di indicare e valorizzare le rimanenze con raggruppamento per categorie omogenee, così violando la prescrizione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 15, comma 2 e ostacolando l'analisi contabile del fisco (Cass. 18 luglio 2014, n. 16477).

Per tale precedente, anzi, la descritta incompletezza contabile e l'inattendibilità scritturale che ne deriva giustificano finanche l'accertamento induttivo puro D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, lett. d, nel quale – com'è noto – hanno cittadinanza le presunzioni c.d. supersemplici, cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Viceversa, nella specie, con motivazione insindacabile perchè esente da difetti logici, il giudice d'appello ha corroborato la valenza presuntiva della disomogeneità dell'inventario con quella dei significativi errori riscontrati circa le rimanenze e con quella dei notevoli scostamenti registrati circa le percentuali di ricarico, in tal modo definendosi un quadro indiziario munito dei requisiti di univocità di cui all'art. 2729 c.c.

Non risulta la denunciata alterazione dell'onere probatorio, giacchè le presunzioni gravi, precise e concordanti che fondano l'accertamento analitico-induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, spostano l'onere della prova sul contribuente (Cass. 5 novembre 2014, n. 23550, Rv. 632959; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26036, Rv. 638203); nè può il contribuente dolersi dell'applicazione di una percentuale di ricarico che non abbia espressamente contestato durante le operazioni di verifica (Cass. 26 gennaio 2004, n. 1286, Rv. 569657; Cass. 29 luglio 2016, n. 15851, Rv. 640619).

Il ricorso deve essere respinto, con aggravio di spese.”

2- **Cass. Civ. sez. V ord. 14150 11 07 2016 – contabilità in nero legittima l'induttivo.**

Per i redditi d'impresa il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1 lett c), consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta “dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti”. In tal caso, l'esistenza di attività non dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, con conseguente inversione dell'onere della

prova, spettando al contribuente dimostrare – anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette - l'infondatezza della pretesa fiscale.

Con il primo motivo di impugnazione (centrato sulla violazione del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 36 e del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e art. 2729 c.c.) la parte ricorrente (contribuente) si duole del fatto che la Commissione abbia violato il principio secondo il quale “gli scritti provenienti da terzi estranei alla lite, che non siano costituiti da documenti ufficiali, non possono costituire da soli prova che legittimi una ripresa da parte dell'Amministrazione finanziaria” e possono essere valutati solo come meri indizi che, solo in concorso con altri elementi, costituiscono fonte di convincimento circa l'esistenza di evasione fiscale. Detto principio era stato affermato dalla stessa CTR e poi contraddetto dall'avvenuta valorizzazione del mero indizio consistito nella documentazione extracontabile rinvenuta presso terza ditta e – perciò stesso – non valorizzabile da sè sola come legittima fonte di convincimento, perchè non costituente elemento idoneo a fondare una presunzione idonea a termini del menzionato art. 39 ma semplice presunzione supersemplice.

La censura appare manifestamente infondata e da disattendersi.

Il costante indirizzo interpretativo-applicativo di legittimità è infatti contrastante con la tesi di parte contribuente, che appare fondata su precedenti che – invece – confermano quanto subito si dirà. A tal proposito basti menzionare la recente Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20094 del 24/09/2014, a mente della quale: “In tema di accertamento delle imposte sui redditi, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. c), consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta “dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti”, da cui derivino presunzioni semplici, desumibili anche da documentazione extracontabile ed in particolare da “contabilità in nero”, costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, dovendo

ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e ss. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta. (In applicazione di tale principio la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento fondato sulla documentazione extracontabile di altro contribuente, reperita in sede di verifica nei confronti di quest'ultimo)''.

Come si desume dagli argomenti valorizzati da detta pronuncia e che qui vale la pena ribadire, per i redditi d'impresa il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. c), consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti". In tal caso, l'esistenza di attività non dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, con conseguente inversione dell'onere della prova, spettando al contribuente dimostrare – anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette l'infondatezza della pretesa fiscale" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9210 del 2011; adde Cass. n. 6337/2002, Cass. n. 4601/2002). Deve perciò concludersi nel senso che – secondo il consolidato indirizzo di legittimità- "la contabilità in nero" (sebbene rinvenuta presso terzi), costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 e – per il suo valore probatorio – legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli''.

3- **Cass. Civ. sez. V ord. N. 16251 del 31/07/2015 – la contabilità' regolare resta attendibile se dal confronto non emergono differenze significative.**

Non tutte le irregolarità inficiano l'attendibilità delle scritture contabili nel loro complesso. Occorre, come previsto dall'art 39 co 2 DPR 600/73 che le omissioni, le false indicazioni e le irregolarità formali delle scritture contabili siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili le scritture nel loro complesso, per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Il tenere una contabilità il più possibile corretta e regolare può costituire un punto di partenza per la difesa del contribuente avverso la tipologia induttiva di accertamento.

Si riporta di seguito quanto pronunciato dai giudici della Suprema Corte nella pronuncia in commento.

“Il secondo motivo è invece fondato. Vero che la C.T.R. ha fatto applicazione del principio di diritto, più volte affermato da questa Corte, secondo il quale "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria" (Cass. 4080/2015). Tuttavia, una "contabilità in nero" non legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, comma 2, lett. d), occorrendo pur sempre la ricorrenza di "omissioni, false, inesatte indicazioni" o di "irregolarità formali", così "gravi, numerose e ripetute" da consentire all'Ufficio di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze delle scritture contabili. Invero, questa Corte ha già chiarito (Cass. 13331/1992) che la compilazione di un brogliaccio, recante l'annotazione di operazioni imponibili non effettuate, "assume rilevanza, ai sensi

del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), quale falsa indicazione di elementi in scritture di gravità e numero tali da rendere inattendibile la contabilità esposta" (cfr. anche Cass. 1951/2015). Il discrimine tra l'accertamento con metodo ed, analitico-induttivo o misto (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e quello con metodo c.d. induttivo puro o extracontabile (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d) in materia di imposte dirette, va rinvenuto, rispettivamente, nella "parziale" o "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nell'accertamento c.d. analitico-induttivo, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, le cui lacune possono essere colmate dall'Ufficio accertatore, utilizzando anche presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, ex art. 2729 c.c., per dimostrare l'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, ovvero l'inesistenza di componenti negativi dichiarati. Nell'ipotesi di un accertamento induttivo puro, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" inficiano più radicalmente l'attendibilità degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e 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 c.c. (Cass. n. 17952/2013). In sostanza, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 scatta sol quando, dal raffronto tra la contabilità regolare e quella rinvenuta dai verificatori "in nero", emerge uno scostamento, qualitativo e quantitativo rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa, nel suo complesso, del tutto inattendibile. Nella specie, l'analisi, in concreto, dell'entità di detto scostamento non vi è stata, da parte dei giudici d'appello, pur avendo il contribuente lamentato, anche in questa sede, che la differenza, tra i corrispettivi indicati nel "brogliaccio" (costituente contabilità "in nero") e quelli regolarmente annotati nella contabilità formale, di

"sole L. 8.369.555", rappresentante una "lieve discrepanza, inferiore all'1%", inidonea a giustificare la rideterminazione del reddito secondo il metodo induttivo c.d. puro.”

4 - Cass. Civile Sez. V Ord. N 641 12/01/18 – Dipendenti non regolarmente assunti, retribuzioni non contabilizzate, presunzione di maggiore redditività d'impresa.

Alcuni spunti di riflessione interessanti sono presenti nella Ordinanza 12 gennaio 2018, n. 641 della quinta sezione della Corte di Cassazione. In particolare la Corte accoglie una specifica eccezione del contribuente che segnalava un difetto motivazionale della sentenza della CTR. Lo schema dell'accertamento era quello per cui, una volta individuati dei lavoratori non regolari presso l'azienda, si presumevano erogate retribuzioni in nero e realizzati maggiori ricavi.

La società, in giudizio, aveva prodotto documentazione ed esplicitato le proprie ragioni difensive sul punto. Nella motivazione della sentenza di appello, però si era concluso che *“si tratta all'evidenza di lavoro nero si da non potersi presumere che si sia svolto per solo tre giorni mancando la prova, certamente a carico del contribuente, che i lavoratori extracomunitari, abbiano effettivamente lavorato solo per tale brevissimo periodo”*.

Secondo la sezione tributaria da tali affermazioni non è desumibile il criterio logico dal quale il giudicante ha tratto il proprio convincimento, atteso che si è omesso di chiarire, alla luce della realtà aziendale, le ragioni di tale valutazione, non illustrando, in alcun modo, gli elementi fattuali e l'iter logico che hanno condotto a ritenere la violazione contestata dotata di quei caratteri di gravità e sufficienza tali da far ritenere l'intera contabilità complessivamente ed essenzialmente inattendibile e giustificare l'accertamento induttivo e quindi gli impugnati atti impositivi.

Altro elemento da sottolineare è il rilievo che la società contribuente ha sollevato in relazione alla catena deduttiva per cui si ha: lavoratore in nero => maggiori costi del personale occulti => maggiori ricavi occulti. Sul punto era stata fatta rilevare la presenza di una doppia presunzione che la Corte risolve affermando che *“questa Corte (Cass. n. 2593 del 2011 e Cass. n. 5731 del 2012) ha avuto occasione di chiarire che non sussiste il divieto di doppia presunzione qualora dal fatto noto costituito dalla presenza di dipendenti non regolarmente assunti (e per i quali emerga la corresponsione di una retribuzione non contabilizzata) si tragga la presunzione di maggiore redditività dell’impresa, trattandosi di una presunzione relativa ex art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, per superare la quale è onere del contribuente offrire la prova contraria”*.

Al di là di questo ultimo punto, la pronuncia si risolve a favore del contribuente per il predetto vizio motivazionale che deriva dalla mancata esplicitazione in sentenza del criterio logico presuntivo utilizzato e della mancata considerazione delle argomentazioni difensive.

5 - Cass. Civ. Sez. V n 21823 07/09/2018 – legittimo l’induttivo se il contribuente risponde in modo ambiguo al questionario.

In tale sentenza si ribadisce il concetto secondo il quale il comportamento del contribuente che ometta di rispondere ai questionari previsti dall’art 32 n 4 DPR 600/73, o lo faccia in modo ambiguo, che non ottemperi alla richiesta di esibizione dei documenti o libri contabili dell’impresa esercitata, impedendo o ostacolando la verifica da parte dell’Ufficio dei redditi prodotti, vale di per sé solo ad ingenerare un sospetto in ordine all’attendibilità di quelle scritture, rendendo grave la presunzione di attività non dichiarate e legittimo l’accertamento ai sensi dell’art 39 comma 2 DPR 600/73.

Di seguito si riporta brevemente il punto saliente della sentenza analizzata.

“Successivamente ad una verifica svoltasi nei locali della Società, l’Ufficio provvedeva a inviare alla stessa il questionario, con il quale, per ciò che qui ancora rileva, si richiedeva documentazione relativa alla dimostrazione del ricarico di tre mensilità (gennaio-luglio-novembre) delle merci più rappresentative. La Società inoltrava all’Ufficio una serie di documenti. Veniva, quindi, emesso avviso di accertamento, con il quale, si contestava l’omessa contabilizzazione di componenti positivi del reddito determinati ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art 39 comma 2, lett. d) e d) bis. L’Ufficio, rilevato che la documentazione prodotta era non solo carente, ma omissiva rispetto alla richiesta, e che, quindi, il quadro riassuntivo della documentazione prodotta non consentiva una corretta e puntuale analisi del ricarico, provvedeva ad un’indagine sui conti economici e a rettificare la dichiarazione sulla base delle risultanze di tali indagini.

La C.T.R., sul punto, ha motivato che l’accertamento “risulta legittimo in quanto la documentazione richiesta pur se presentata non è stata giudicata del tutto pertinente e soddisfacente dall’Ufficio. Pertanto, dette carenze, unitamente ad alcune anomalie contabili riscontrate, legittimano l’accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d e d bis”

Pertanto la S.C. giudica infondato il motivo di ricorso con il quel il ricorrente lamentava la illegittimità dell’accertamento induttivo, dato che la risposta non pertinente al questionario unitamente ad altre anomalie legittima, invece, l’utilizzo del metodo induttivo puro.

6- Cass. Civ. sez. V ord. N. 28740 del 30/11/2017 – ai fini della ricostruzione induttiva del reddito l’ufficio deve tenere conto anche delle componenti negative

Tale ordinanza offre diversi spunti di interesse: nel ribadire che in ipotesi di accertamento induttivo occorre riconoscere anche le componenti negative di reddito, la Suprema Corte si sofferma in particolare sulle differenze concettuali e

applicative tra l'accertamento induttivo puro e analitico-induttivo. Di seguito i punti salienti della pronuncia.

“La seconda censura del primo motivo di ricorso, con cui i ricorrenti lamentano la violazione dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973, per non avere l'Ufficio tenuto conto dei componenti negativi di reddito da detrarre dai maggiori ricavi accertati è, invece, fondata.

Al riguardo deve premettersi che, così com'è reso evidente dal contenuto motivazionale dell'avviso di accertamento, nella specie l'amministrazione finanziaria ha proceduto ad accertamento con metodo induttivo puro, determinando «ai sensi dell'art. 39, 2° Comma, DPR 600/73 i maggiori ricavi ed il reddito d'impresa inerenti alla Snc per l'anno 2003», che si differenzia dall'accertamento condotto con metodo c.d. analitico-extracontabile (di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), d. P.R. n. 600 del 1973) per la inattendibilità assoluta dei dati risultanti dalle scritture contabili, che nel secondo caso è solo parziale, nel senso che: nel primo caso (accertamento induttivo puro), poiché “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 (apparentemente regolari), l'Ufficio accertatore può “prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti” e può «determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziati anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ.; nel secondo caso, poiché la “incompletezza, falsità od inesattezza” degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, l'Ufficio accertatore può soltanto “completare” le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione della esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero della inesistenza di componenti negativi dichiarati anche presunzioni semplici (praesumptio

hominis) rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c. (cfr., ex multis, Cass. n. 20132 del 2016, n. 11942 del 2016, n. 1951 del 2015, n. 17952 del 2013).

Ciò posto, va ribadito il consolidato orientamento di questa Corte, cui non si è attenuta la CTR, secondo cui in ipotesi di accertamento induttivo, ai fini delle imposte sui redditi l'ufficio deve tener conto anche delle componenti negative di reddito, dato che, diversamente, si assoggetterebbe a imposta il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost. Né a ciò è di ostacolo l'articolo 109 del TUIR (d.P.R. n. 917 del 1986), in base al quale i costi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico. Questa Corte ha, infatti, ripetutamente statuito che la norma non è applicabile in caso di rettifica induttiva, in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentuale dei costi (Cass. n. 1166/2012, n. 3995/2009, n. 28028/2008, n. 640/2001, n. 3317/1996 e, più recentemente, Cass. n. 3567 del 2017; v. anche circolare dell'Agenzia delle entrate 32/E/2006).”

7- Cass. Civ. sez. V n 4785 24/02/2017 - Induttivo in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi

La dichiarazione fuori termine da parte del contribuente, essendo equiparata alla sua omessa presentazione, abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito, e quindi, a determinarlo con metodo induttivo, utilizzando in deroga alla regola generale, anche presunzioni semplici, prive dei requisiti di cui all'art 38 comma 3 del DPR 600/73, sicchè incombe sul contribuente a fronte di tale prova presuntiva, l'onere di dedurre e dimostrare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa tributaria.

Si dà evidenza di alcuni passaggi significativi della sentenza dei giudici della Suprema Corte:

“Fondato, invece, deve ritenersi il primo motivo di ricorso, in quanto il giudice di secondo grado, con affermazione peraltro apodittica, con riferimento alla mancanza

di elementi probatori certi e di dati oggettivi in grado di giustificare la ricostruzione operata dall'Ufficio nell'avviso di accertamento impugnato, non coglie il cuore della questione ben evidenziata dalla ricorrente (*Agenzia delle entrate*).

Ed invero, come affermato dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, “le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni”, come quella di cui si discute, “si considerano omesse”, pur costituendo “titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta”.

Stante l'equiparazione tra dichiarazione fuori termine e omessa dichiarazione, trova, pertanto, applicazione l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, condiviso dal Collegio, secondo cui, nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, la legge abilita l'ufficio delle imposte a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 3, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti, di tal che, a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'ufficio, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della predetta pretesa” (cfr., ex plurimis, Cass., sez. trib., 03/10/2007, n. 20708). Ne consegue che la sentenza impugnata, fondata su di un evidente errore di diritto, nel non considerare che, per le ragioni esposte, l'accertamento del quantum della pretesa tributaria, può essere fondato su presunzioni semplici, prive del requisito di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 3, va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione Regionale Sicilia in diversa composizione, che provvedere alla decisione del proposto gravame uniformandosi ai principi di diritto innanzi.”

(A cura di Serena Alunno)

8 - Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 11-06-2019) 17-07-2019, n. 19191- Costi

deducibili nella ricostruzione del reddito con metodo induttivo.

Premessa necessaria dell'argomento è che le norme sulla imposizione diretta, ispirata al principio costituzionale della capacità contributiva, non contemplano ipotesi di responsabilità fiscale "oggettiva", indipendente dall'esistenza di un reddito effettivo. Tale ipotesi, invece, si rinviene nella disciplina dei tributi indiretti, come l'Iva, che è dovuta per l'intero ammontare della fattura, anche se emessa per operazione inesistente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, o l'imposta di registro, dalla quale non è dispensato l'autore di atto nullo o annullabile D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 38.

Infatti, nel caso limite di esistenza di una società che svolge attività di "cartiera", oggetto della imposizione diretta non sono i ricavi, perché pacificamente inesistenti in quanto risultanti da una contabilità riconosciuta fittizia, ma il reddito illecito presumibile che può essere determinato in base ai dati ed alle notizie comunque venuti in possesso dell'Ufficio che, in tal caso, è autorizzato a prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili, e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Deve aggiungersi, però, che in concreto è ragionevole l'assunto della Amministrazione per cui la fatturazione fittizia genera, almeno nella prospettiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d (accertamento analitico-induttivo), una presunzione di corrispondente vantaggio economico che è onere del contribuente superare. Pertanto, a fronte della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi devono essere applicate le presunzioni "super semplici", ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, prive quindi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Deve, allora, presumersi che la società possa aver avuto

un vantaggio economico corrispondente all'importo di cui all'emissione delle fatture per operazioni inesistenti.

Tuttavia, costituisce principio consolidato della Corte di Cassazione quello per cui, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38, (accertamento sintetico) o nell'art. 39, (accertamento induttivo), bensì nel del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal D.P.R. n. 917 del 1986, art.109, in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorchè infedele, sia comunque sussistente (Cass., 20 gennaio 2017, n. 1506).

Lo stesso principio di valorizzazione dei costi si applica anche alle ipotesi di accertamento induttivo "puro", ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, quando trovano applicazione le presunzioni prive dei requisiti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, (Cass. 23 ottobre 2018, n. 26748, proprio tenendo conto del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.).

Per questa Corte, infatti, devono essere considerati i componenti negativi collegati allo svolgimento dell'attività, perchè altrimenti si assoggetterebbe ad imposta il profitto lordo, anzichè quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost.. Nè a ciò è di ostacolo il Tuir, art. 109, in base al quale i costi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico. Tale norma, però, non è applicabile in caso di rettifica induttiva, in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentuale dei costi (Cass., 3567/2017). Viene,

dunque, ribadito il principio per cui, nel caso di verifiche diverse da quelle analitiche, ed ai fini della ricostruzione del reddito, i costi non registrati devono essere riconosciuti anche nel caso in cui non siano stati annotati nelle scritture contabili ed anche quando sia stata omessa la dichiarazione dei redditi. Va, dunque, applicata l'imposta sull'utile netto, ossia portando in deduzione i costi non registrati, sia pure forfettariamente stabiliti.

Pertanto, dei costi si deve tenere conto anche quando il reddito viene accertato con il metodo induttivo "puro" o, comunque, in conseguenza della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, in entrambi i casi utilizzando le presunzioni supersemplici.

Sul punto si è precisato che, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere - dovere dell'Amministrazione è disciplinato non già dell'art. 39, bensì dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, ai sensi del quale, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo; a tal fine, esso può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni cd. supersemplici - cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio (Cass., 15 giugno 2017, n. 14930).

La Commissione regionale dunque, avrebbe dovuto tenere conto dei costi da determinare anche in via induttiva.

9- Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 26-04-2018) 20-06-2018, n. 16244 – Modello dichiarativo errato

Nella fattispecie il ricorrente lamentava come la CTR avesse erroneamente affermato che la dichiarazione dei redditi fosse stata omessa, mentre essa doveva invece ritenersi esistente, seppure affetta da un errore formale e, al limite, nulla; l'errore formale sarebbe stato l'utilizzo del Modello dell'anno precedente.

Nel rispetto dell'univoco tenore testuale D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 1, comma 1, (ma anche in forza del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 8), le dichiarazioni sono redatte, "a pena di nullità", su modelli conformi a quelli approvati entro il con provvedimento amministrativo (N.B. Si intende il Modello approvato nell'anno di riferimento)

Pertanto la dichiarazione redatta erroneamente sul modello previsto per i redditi dell'anno precedente, essendo viziata di nullità e, come tale, improduttiva d'effetti, doveva considerarsi "omessa", così come la CTR ha correttamente affermato (Cass. 15/05/2015, n. 9973).

In concreto, viene rigettata la tesi del contribuente di distinzione del vizio di "nullità" invece che di "omissione".

10- Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 01-04-2015) 15-05-2015, n. 9973 – Modalità di presentazione

Il contribuente denunciava violazioni di norme di diritto sostanziali, censurano la sentenza d'appello laddove ritiene omessa la dichiarazione fiscale in caso di utilizzo di modalità di presentazione non ammesse. Il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 1, comma 1 primo periodo stabilisce che "le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati" e il comma 3-bis dell'art. 2 stabilisce che i modelli di dichiarazione per la trasmissione telematica sono resi disponibili, in formato elettronico dall'Agenzia delle entrate, entro il GG/MM/AA dell'anno successivo a quello d'imposta di riferimento. Nella specie la società contribuente, tenuta alla trasmissione telematica col modello Unico X, disponibile dalx... per l'anno d'imposta, ha inviato il GG/MM/AA la dichiarazione mediante modello

Unico X con l'ausilio di Poste Italiane S.p.A.. Le disposizioni dettate dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3 individuano in modo tassativo le modalità di presentazione della dichiarazione. Tali modalità sono vincolanti per i contribuenti, con la conseguenza che non può essere considerata validamente presentata la dichiarazione resa secondo modalità diverse da quelle prescritte per la categoria soggettiva di appartenenza del contribuente. Ne consegue che la dichiarazione presentata tramite banca o posta, in presenza dell'obbligo di presentazione in via telematica, utilizzando pertanto un modello diverso da quello prescritto, è da ritenersi nulla ai sensi del disposto di cui al precedente art. 1, comma 1, secondo cui "le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati". Dunque, per i contribuenti tenuti a utilizzare il servizio telematico, l'obbligo di presentazione della dichiarazione deve ritenersi assolto solo a seguito della corretta e tempestiva ricezione telematica della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle entrate. In tal caso, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data, ai sensi dell'art. 3, comma 10, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante l'avvenuta ricezione e non dalla ricevuta della banca o posta cui sia stato erroneamente consegnato il modello cartaceo. E' vero che la dichiarazione redatta e/o resa secondo modalità diversa da quella prescritta è da ritenersi sanzionata in minor misura (ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8), rispetto alla vera e propria omissione (e ciò solo se l'imponibile indicato non risulta di ammontare inferiore a quello accertato ossia se le violazioni non incidono sul contenuto essenziale della dichiarazione e non si risolve nel caso di dichiarazione infedele), ma tale scelta legislativa di minor rigore non mette in discussione la nullità della dichiarazione comminata espressamente nel D.P.R. n. 322 del 1998, art. 1, comma 1. Ne deriva che, essendo la dichiarazione nulla, essa non può produrre effetti e, dunque, si rientra nella fattispecie della mancata presentazione della dichiarazione annuale che abilita l'Ufficio ad accertare induttivamente la posizione fiscale del contribuente.

11- Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 12-03-2019) 17-10-2019, n. 26369. Omessa dichiarazione e contabilità inattendibile.

Con un unico motivo la Agenzia delle Entrate si duole della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 e art. 41, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto che non sussistessero i presupposti per procedere all'accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. c) e lett. d), benchè fosse rimasto pacificamente accertato in causa, non solo che la contribuente non aveva presentata le dichiarazioni dei redditi, ma anche, attraverso l'accesso mirato e le dichiarazioni del legale rappresentante della società in sede di accesso, che non aveva più aggiornato le scritture ed i libri contabili successivamente all'anno ...x..., cosicchè restavano integrate le ipotesi per cui "dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili previste ed inoltre che "le omissioni o le false o inesatte dichiarazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica" (lett. d).

In una tale situazione, in cui si erano verificati entrambi i presupposti e cioè quello di omissione della dichiarazione e della mancata disponibilità delle scritture in sede di verifica, fra l'altro indipendenti fra di loro, perfettamente compatibili e che potevano sovrapporsi in modo del tutto casuale, ad avviso della ricorrente, ben poteva la Amministrazione Finanziaria procedere all'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, il quale non era precluso per la circostanza che si fosse in presenza anche di dichiarazioni omesse poichè tale circostanza non poneva alcuna restrizione in ordine alla tipologia di accertamento da esperire; tanto

più che il tipo di accertamento regolato dall'art. 39, comma 2 era del tutto assimilabile nella sostanza a quello di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, essendo previsto da entrambe le disposizioni la possibilità di fare riferimento a dati ed a notizie comunque raccolti e di utilizzare presunzioni anche semplici, il che non consentiva di comprendere quale fosse l'interesse della contribuente ad ottenere un accertamento ai sensi dell'art. 41 in luogo di quello eseguito e la rilevanza del richiamo, da parte della sentenza impugnata, alle scritture contabili pacificamente istituite ma non più aggiornate dal 1998 e quindi molti anni prima delle annualità di imposta in considerazione.

La controricorrente oppone che sarebbe stato accertato nel giudizio di merito che gli accertamenti erano stati fondati esclusivamente sulla omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e non anche sulla scarsità ed incompletezza della documentazione esibita dalla parte, come avrebbe sostenuto per la prima volta la Agenzia nel ricorso per cassazione, per cui l'unica tipologia di accertamento consentita sarebbe stata quella fondata sul D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 alla cui applicazione aveva interesse la contribuente considerata la assenza dei presupposti per la applicabilità dell'art. 39, comma 2 cit. D.P.R. .

Il ricorso principale dell'AdE è fondato.

Risulta con chiarezza dalla sentenza impugnata che, nella specie, la Agenzia delle Entrate aveva proceduto agli accertamenti per gli anni di imposta in contestazione , ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. c) e lett. d), applicando una percentuale di redditività, ritenuta pari alla media del settore, sui ricavi ricostruiti in base alle fatture che erano state esibite dalla parte, in sede di verifica, durante la quale era emerso che le scritture contabili ed i libri sociali, pur inizialmente istituiti, non erano stati più aggiornati e non contenevano quindi alcuna scritturazione per gli anni di imposta in contestazione. Tale ricostruzione fattuale è confermata dalla contribuente. Ciò posto, in tema di accertamento tributario, sulla

base di una giurisprudenza consolidata di questa Corte, cui si ritiene di dovere dare continuità, rientra nel potere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, la scelta del corrispondente metodo da utilizzare per procedere all'accertamento, di cui il contribuente può dolersi solo se gliene derivi un pregiudizio sostanziale (v., per tutte, da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 2872 del 03/02/2017). L'Amministrazione finanziaria non è infatti vincolata nella metodica da utilizzare, spettandole il potere di scegliere, nell'ambito dei criteri stabiliti dalla legge, quello ritenuto, nel caso, utile per il buon fine dell'azione accertativa, per cui una doglianza, che si limiti a contestare la correttezza formale di un atto impositivo, in connessione con una scelta discrezionale dell'amministrazione ed in assenza di pregiudizio sostanziale, risulta inammissibile, per difetto di interesse e non è idonea a giustificare l'annullamento.

Nella specie, come correttamente rilevato dalla ricorrente, sussistevano astrattamente i presupposti per l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, ma anche ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. c) e d) poichè la contribuente aveva omesso di presentare le dichiarazioni fiscali ma aveva pure omesso di aggiornare dal ...x... libri e le scritture contabili il che rendeva, all'evidenza, inattendibile nel complesso la contabilità, a nulla rilevando che le scritture fossero state inizialmente istituite, quando da sei anni non recavano più alcuna scritturazione. La inattendibilità della contabilità può discendere invero dalla sua incompletezza ma anche dalla sua mancata istituzione o dal mancato aggiornamento, trattandosi di situazioni del tutto assimilabili.

In coerenza al consolidato orientamento giurisprudenziale, qualora il reddito non sia stato indicato nella dichiarazione, ovvero la contabilità sociale possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto palesemente incompleta addirittura per mancanza delle scritture contabili per l'anno di riferimento, deve quindi ritenersi legittimo l'accertamento del reddito d'impresa, effettuato ai sensi

del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2; ciò in quanto, in tali casi è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e della regolarità complessiva della contabilità fiscale e, quindi, desumere, sulla base di presunzioni semplici, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

Si versava in conseguenza, nella specie, in una situazione in cui spettava all'Ufficio scegliere quale tipologia di accertamento porre in essere per cui la scelta per l'accertamento induttivo non poteva essere sindacata dal giudice, essendo conforme a legge.

Ne consegue l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata al giudice a quo il quale si atterrà al seguente principio di diritto "Qualora a seguito di verifica da parte della Amministrazione finanziaria risultino integrate le condizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, poichè il contribuente non è in grado di esibire le scritture contabili relative all'anno oggetto di controllo, l'Ufficio è legittimato a procedere ad accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, non essendo vincolato nella metodica da utilizzare, pur se il contribuente non ha presentato le dichiarazioni fiscali, spettandogli il potere di scegliere, nell'ambito dei criteri stabiliti dalla legge, quello ritenuto, nel caso, utile per il buon fine dell'azione accertativa" e deciderà quindi nel merito la causa con riguardo agli altri motivi di ricorso presentati dal contribuente.

12- Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 21-06-2018) 09-11-2018, n. 28715. Cassa negativa.

A seguito di una decisione di CTR che riteneva la cassa "in rosso", e alcuni altri elementi contabili irregolari, non essere sufficienti per configurare i requisiti di applicabilità dell'accertamento induttivo, la ricorrente (AdE) deduceva la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39, comma 2, lett. d), e l'omessa o, comunque, insufficiente e contraddittoria motivazione; si evidenziava, in proposito,

l'errore in cui sarebbe incorsa la Corte territoriale nel ritenere inidoneo l'indizio rappresentato dalla cassa negativa a far presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati e la sottovalutazione, ai fini del giudizio sulla attendibilità delle scritture contabili, oltre che di tale indizio, anche degli elementi costituiti dalla mancata contabilizzazione degli anticipi dei soci e del canone di locazione;

Tale motivo di ricorso è ritenuto fondato dalla Cassazione che quindi lo accoglie.

La Commissione Regionale aveva escluso che la contabilità della contribuente presentasse inesattezze o irregolarità formali così gravi, numerose e ripetute da rendere la stessa inattendibile a fondare il presupposto per la rettifica della dichiarazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39, comma 2; cioè, pur non negando che dalle scritture contabili della società emergesse, come dimostrato dall'Ufficio, una cassa negativa per un arco temporale di quasi un mese, reputava irrilevante tale circostanza, ai fini che qui interessano, anche in considerazione del fatto che "una cassa negativa (conseguente a versamenti in eccesso sul conto corrente) non è indizio sufficiente di evasione fiscale se non corroborato da altri elementi"; dava comunque atto della irregolarità rappresentata dalla mancata contabilizzazione degli anticipi agli amministratori, mentre quanto all'ulteriore irregolarità dedotta dall'Amministrazione finanziaria, costituita dalla mancata contabilizzazione di un canone di locazione, ritiene verosimile che la relativa operazione sia da qualificarsi in termini di comodato.

Per la Cassazione è principio consolidato quello per cui in tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini i.r.pe.g. ed i.v.a., ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo (cfr. Cass., ord., 25 ottobre 2017, n. 25289; Cass. 31 maggio 2011, n. 11988); ciò

in quanto la chiusura "in rosso" di un conto di cassa significa, senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, per cui non si può fare a meno di ravvisare, senza alcuna forzatura logica, l'esistenza di altri ricavi, non registrati, in misura almeno pari al disavanzo. Risulta, dunque, evidente il vizio logico che affligge la sentenza di appello nella parte in cui, pur dando atto dell'anomalia contabile, sintomatica di false indicazioni presenti nelle scritture contabili, prolungata nel tempo, nonché di altra irregolarità rappresentata dalla mancata contabilizzazione degli anticipi degli amministratori, ne esclude la rilevanza ai fini del giudizio in ordine all'attendibilità delle scritture contabili, senza indicare gli elementi idonei a giustificare tali anomalie o, comunque, a renderle prive dei caratteri di gravità e reiterazione richiesti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39, comma 2.

DOTT.SSA ALUNNO SERENA

DOTT. MELA GIANCARLO