



FONDAZIONE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI FERRARA



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI FERRARA

***QUADERNO N. 6***

**L'ACCERTAMENTO  
ANALITICO INDUTTIVO**

Dott. Bergamini Matteo

# **INDICE**

- 1. PREMESSA: I RIFERIMENTI NORMATIVI**
- 2. INTRODUZIONE**
- 3. IL DISCRIMINE CON L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO.  
LA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE**
- 4. LE PRESUNZIONI SEMPLICI: I REQUISITI DI GRAVITA',  
PRECISIONE E CONCORDANZA**
- 5. LA NECESSITA' DEL "FATTO NOTO"**
- 6. LA VALUTAZIONE DEGLI INDIZI DA PARTE DEL GIUDICE**
- 7. LE DIVERSE METODOLOGIE DI RICOSTRUZIONE DEL  
REDDITO**
- 8. RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA: LE DIVERSE CASISTICHE  
E LA RELATIVA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE**

## **1. PREMESSA: I RIFERIMENTI NORMATIVI**

I riferimenti normativi:

- **D.P.R. 29/09/1973, n. 600 – Art. 39, comma 1, lettera d) – in materia di redditi d’impresa**

*[...] d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 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 nei modi previsti dall'articolo 32. 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.*

- **D.P.R. 29/09/1973, N. 600 Art. 38, comma 3 – relativamente alle persone fisiche**

*<<L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.>>*

\*\*\*\*

## **2. INTRODUZIONE**

Il metodo di accertamento c.d. analitico-induttivo è una metodologia di accertamento che consente all'amministrazione finanziaria di potersi avvalere di presunzioni aventi determinati requisiti, per determinare attività non dichiarate ovvero disconoscere passività dichiarate, disattendendo in parte le risultanze delle scritture contabili.

Quindi il presupposto di tale metodo di accertamento è costituito dall'**incompletezza, falsità o inesattezza** dei dati indicati nella dichiarazione, risultanti:

- dall'ispezione delle **scritture contabili** e dalle altre verifiche di cui all'**articolo 33 del D.P.R. 600/1973**,
- dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle **registrazioni contabili** sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa
- dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'**articolo 32 del D.P.R. 600/1973**.

Sostanzialmente, i presupposti affinché l'amministrazione finanziaria possa procedere attraverso un accertamento di tipo analitico-induttivo sono costituiti dall'esistenza di:

- 1) prove dirette, materiali e/o documentali;
- 2) prove indirette di tipo presuntivo caratterizzate da gravità, precisione e concordanza.

Da un certo punto di vista la natura di questa particolare metodologia accertativa può essere ricercata nella necessità per l'amministrazione finanziaria di colmare, attraverso un ragionamento logico di tipo induttivo, le lacune e le inesattezze di una contabilità ritenuta comunque nel complesso come attendibile.

Anche la Guardia di Finanza con la propria **circolare n. 1/2018** ha definito le condizioni che legittimano l'utilizzo dell'accertamento con il metodo analitico-induttivo (cfr. **Parte V, Cap. 1, paragrafo 1**):

*<<.....il metodo analitico – induttivo, di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, che si caratterizza: relativamente alle condizioni che ne legittimano l'utilizzo, per la previsione secondo cui l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati deve seguire la preventiva*

*ispezione delle scritture contabili ovvero la preventiva esecuzione di altre attività istruttorie rientranti nei poteri ispettivi degli Organi di controllo, quali verifica della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri documenti relativi all'impresa, ovvero acquisizione di dati e notizie ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 ai fini delle imposte sui redditi e, ai fini IVA, confronto fra elementi indicati nella dichiarazione e quelli annotati nei registri obbligatori, controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta di fatture e altri documenti, ovvero acquisizione di dati e notizie ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972; . relativamente alla dimostrazione dell'incompletezza, della falsità o dell'inesattezza della dichiarazione e dei relativi allegati, per la particolarità che l'esistenza di specifiche attività non dichiarate o l'inesistenza di specifiche passività dichiarate, ovvero, ai fini IVA, la sussistenza di omissioni e false o inesatte indicazioni, possono essere comprovate non solo sulla base di prove dirette, ma anche di elementi indiziari connotati da una valenza dimostrativa particolarmente forte e pregnante e in particolare, secondo l'espressione normativa, di presunzioni gravi, precise e concordanti, cosiddette presunzioni semplici;>>.*

\*\*\*

### **3. IL DISCRIMINE CON L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO: LA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE**

La Cassazione è tornata ad esprimersi con la sentenza n. 20132 del 7/10/2016 sulla linea di confine tra le due diverse tipologie di accertamento: l'accertamento analitico-induttivo e l'accertamento induttivo puro.

Secondo la Cassazione, è noto che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo cd. analitico extracontabile (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d)) e l'accertamento condotto con metodo induttivo puro (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 lett. d), analogamente in materia di imposte indirette: D.P.R. n.

633 del 1972, art. 55, comma 2, n. 3)), va ricercato rispettivamente nella "parziale od assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da non consentire di prescindere dalle scritture contabili essendo legittimato l'Ufficio accertatore a "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.. Nel secondo caso 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 (apparentemente regolari), con la conseguenza che in questo caso la 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. (v., tra le altre, Cass. n. 17952 del 2013).

\*\*\*

#### **4. LE PRESUNZIONI SEMPLICI: I REQUISITI DI GRAVITA', PRECISIONE E CONCORDANZA**

L'art. 2727 c.c. riporta testualmente: *“Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato”*.

Le presunzioni (o prove indirette) si fondano, infatti, sul principio dell'*id quod plerumque accidit*, in forza del quale si prendono in considerazione le conseguenze di un determinato fatto noto e certo.

Secondo l'art. 2729 c.c. *“Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e*

*concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.”*

La struttura normativa della presunzione postula un ragionamento che, partendo da un fatto noto, giunge alla determinazione del fatto ignoto sintomatico di evasione. Il fatto noto è quindi elemento essenziale e basilare della presunzione, e la sua mancanza determina l'inesistenza *ab origine* della presunzione stessa, e ciò a prescindere dalla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Il fatto noto deve essere quindi certo o oggettivamente determinabile.

Secondo la giurisprudenza, "non occorre che tra il fatto noto e il fatto ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto, quale conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità " (Cass. n. 154 del 10.1.2006 e Cass. n. 22874 del 25.10.2006).

Secondo quanto previsto dall'art. 2729 c.c., quindi, in generale, le presunzioni possono essere distinte in legali oppure semplici.

Sono **presunzioni legali** quelle la cui valenza in termini probatori è stabilita direttamente dalla legge, non essendo concesso al giudice discostarsi da tale valutazione. Le presunzioni legali si distinguono in **relative** e **assolute**: per le prime (anche dette "iuris tantum") la legge riconosce la possibilità di fornire la prova contraria mentre le seconde (anche definite "iuris et de iure") non ammettono alcuna prova contraria;

Invece, sono **presunzioni semplici** quelle in cui la legge rimette al libero apprezzamento del giudice la valutazione circa il valore probatorio delle stesse. Tuttavia, affinché possano assumere valore probatorio, tali presunzioni devono essere "**qualificate**", ovvero devono essere dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Le presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza sono definite semplicissime.

Ma vediamo ora di definire e delineare i requisiti di gravità, precisione e concordanza, requisiti che fanno assumere alla presunzione semplice la valenza di piena prova. Tali requisiti possono essere rispettivamente così definiti:

- **GRAVITA'**: elementi presuntivi oggettivamente consistenti e come tali attendibili;
- **PRECISIONE**: elementi presuntivi dotati di specificità e concretezza, la cui valutazione conduce ad una interpretazione univoca, non suscettibile di diversa interpretazione;
- **CONCORDANZA**: elementi presuntivi tra loro coerenti che non conducono ad interpretazioni contraddittorie e comunque non contrastanti con dati certi.

Anche la Guardia di Finanza con la propria circolare n. 1/2018 ha definito i requisiti di gravità, precisione e concordanza relativamente al carattere probatorio proprio delle presunzioni (cfr. Parte V, Cap. 1, paragrafo 2):

*<<...con specifico riferimento a detti requisiti, comunemente si ritiene che:*

*- **la gravità** riguarda la consistenza dell'elemento presuntivo, che deve avere un peso notevole ed importante in funzione della dimostrazione del fatto ignoto a cui si riferisce, di modo che, secondo un criterio probabilistico, l'ipotesi logica che se ne trae risulti quella più attendibile rispetto ai giudizi di fatto formulabili con riferimento ad un certo dato di comune esperienza;*

*- **la precisione** attiene alla esattezza, specificità e concretezza che l'elemento presuntivo deve esprimere rispetto alle conseguenze che da esso possono essere tratte, oltre che alla univocità in base alla quale da quello stesso elemento sia possibile ricavare solo certe conclusioni e non altre;*

*- **la concordanza** indica la coerenza e la non contraddittorietà degli elementi presuntivi utilizzati, che devono tutti condurre ad una stessa conseguenza, ovvero*



*la esclusività delle conclusioni a cui si può giungere sulla base delle assunzioni utilizzate. >>.*

Infine, appare utile anche riportare un importante riferimento di prassi, attraverso il quale la stessa amministrazione finanziaria si è espressa circa la eventuale portata “qualificata” propria delle presunzioni semplici, con la **Circolare Ministeriale n. 29 del 23/05/1978 – Parte n. 5:**

*<<In altri termini, il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un'induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando origine alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignoto.>>.*

In sostanza, sia nel caso di presunzioni legali sia nel caso di presunzioni semplici dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, si ha l’inversione dell’onere della prova secondo quanto previsto dall’art. 2697 c.c.. primo comma; in tal maniera di fronte alle circostanze che danno luogo al sorgere della presunzione, legale o semplice, a favore dell’amministrazione finanziaria, spetta comunque la contribuente fornire la prova contraria (ex art. 2697 c.c., secondo comma), ovvero che l’operazione imponibile presunta non si è verificata.

E’bene rammentare che secondo la posizione assunta della Corte di Cassazione, il convincimento giudiziale può essere basato anche su una sola presunzione semplice:

- **Cass. civ. Sez. V Ord., 22/12/2017, n. 30804**

*<<In tema di accertamento del reddito d'impresa, 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. Il convincimento del giudice in ordine al raggiungimento della prova di un fatto, tuttavia, può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purché sia grave e*

*precisa, in quanto il requisito della concordanza ricorre solo nel caso di concorso tra più circostanze presuntive.>>*

D'altra parte, sempre secondo la Cassazione, <<gli elementi posti alla base di una presunzione non devono necessariamente essere più di uno, "potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purché grave e preciso - e dovendosi il requisito della concordanza ritenere menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi">> (Cass. n. 4472 del 26.3.2003 e Cass. n. 11117 del 12.12.1996).

\*\*\*

## **5. LA NECESSITÀ DEL “FATTO NOTO”**

Così come sopra argomentato al precedente paragrafo 4., il fatto noto deve essere certo o oggettivamente determinabile.

Pertanto, affinché l'avviso di accertamento possa essere considerato legittimo è necessario che a fondamento del ragionamento presuntivo dell'amministrazione finanziaria sussiste il fatto noto, dal quale presumere il fatto ignoto. In mancanza l'avviso di accertamento risulterebbe nullo.

In tal senso la posizione della Corte di Cassazione con la sentenza n. 21305 del 29/08/2018:

*<<Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, infatti, "in presenza di scritture contabili formalmente corrette, non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza - posto che le medie di settore non costituiscono un "fatto noto", storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare, ma soltanto il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, risultando quindi*

*inidonee, di per sè stesse, ad integrare gli estremi di una prova per presunzioni -, ma occorre, invece, che risulti qualche elemento ulteriore - tra cui anche l'abnormità e l'irragionevolezza della difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la media di settore - incidente sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, ovverosia la concreta ricorrenza di circostanze gravi, precise e concordanti" (ex multis, Cass. n. 26388 del 2005, n. 27488 del 2013).>>*

\*\*\*

## **6. LA VALUTAZIONE DEGLI INDIZI DA PARTE DEL GIUDICE**

Al fine di indagare e approfondire le caratteristiche dei requisiti di gravità, precisione concordanza, non si può prescindere da come si è espressa la giurisprudenza di legittimità sul punto con riferimento alla valutazione degli indizi che il giudice deve adottare secondo il suo prudente apprezzamento. Al riguardo occorre riportare l'ordinanza n. 7022 del 21/03/2018 della Suprema Corte (si veda anche Cassazione n. 10692 del 4/05/2018):

- **Cass. civ. Sez. V Ord., 21/03/2018, n. 7022**

*<<In tema di prova presuntiva nell'ambito dell'accertamento tributario, nel procedimento logico seguito dal giudice per la valutazione degli indizi, la gravità, la precisione e la concordanza vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi, ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento. Ciò che rileva, dunque, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.>>*

Il giudice quindi è chiamato a valutare gli indizi così come rappresentati dall'amministrazione finanziaria nella motivazione del proprio atto di accertamento.

Inoltre, il giudice con la propria sentenza sarà tenuto a dare spiegazione circa l'iter logico-giuridico che ha seguito per ponderare il peso di tali elementi.

Infatti, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10692 del 21/03/2018, con riferimento alla valutazione degli indizi che deve seguire il giudice per potersi esprimere sulla valenza della prova fornita dall'Ufficio in termini di gravità, precisione e concordanza, così si esprime:

- **Cass. civ. Ord., 4/05/2018, n. 10692**

*<<Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria. Occorre allora verificare se nella sentenza gravata sia stato fatto buon governo dei principi appena esposti, e la risposta è affermativa. Il giudice regionale ha tenuto conto di tutti gli elementi raccolti dall'Ufficio, ne ha ponderato il peso, ha ritenuto che ciascuno di essi, di per sé certo non significativo, quando valutato unitamente agli altri assume rilevanza ai fini dell'accertamento induttivo del reddito. A fronte di tali evidenze il giudice ha ritenuto non incidente, in senso contrario, lo stato di salute del contribuente, il che non significa che non ne abbia tenuto conto, ma solo che nel contesto globale degli elementi disponibili esso non incidesse nella valutazione del caso.>>*

Inoltre, occorre anche sottolineare che, sempre secondo la giurisprudenza di legittimità, nel caso in cui sussista una sola presunzione semplice, questa non richiede necessariamente il requisito della concordanza, poiché è sufficiente che la

stessa si qualifichi per la sua gravità e per la sua precisione. Al riguardo si veda la sentenza della Corte di Cassazione, n. 30804 del 22/12/2017:

Occorre ora considerare il principio pronunciato con una importante sentenza della Corte di Cassazione – n. 12416 del 21/05/2018 - attraverso la quale viene definito in maniera piuttosto articolata il **procedimento di valutazione** degli indizi **che dovrebbe essere adottato dal giudice di merito:**

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 21/05/2018, n. 12416**

*Orbene ove si intenda desumere da un fatto certo uno incerto sulla base di un ragionamento presuntivo è necessario che le circostanze sulle quali la presunzione si fonda siano tali da lasciare apparire l'esistenza del fatto ignoto come una conseguenza ragionevolmente probabile del fatto noto, dovendosi ravvisare una connessione fra i fatti accertati e quelli ignoti secondo regole di esperienza che convincano di ciò, sia pure con qualche margine di opinabilità (cfr. Cass. n. 6220 del 2005). Non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità. Infatti, è sufficiente che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza (cfr. cass. s.u. n. 9961 del 1996 e le successive n. 2700 del 1997, 26081 del 2005 e 22656 del 2011). Il relativo accertamento non è censurabile in cassazione a condizione che sia sorretto da motivazione immune da vizi logici. Il relativo accertamento non è censurabile in cassazione a condizione che sia sorretto da motivazione immune da vizi logici. Tuttavia, come osservato da questa Corte (cfr. Cass. n. 17183 del 2015) "il giudice di appello non può limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo*

*cognitivo attraverso il quale è giunto al finale giudizio. Il procedimento che deve necessariamente seguirsi in tema di prova per presunzioni, per non incorrere in vizi di legittimità della decisione (Cass. 13819/2003), si articola in due momenti valutativi:*

*a) prima occorre che il giudice esamini ognuno degli elementi indiziari per eliminare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e, invece, conservare quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria;*

*b) poi occorre che egli proceda a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi così isolati e accerti se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una prova logicamente valida, in rapporto di vicendevolesse completamento (Cass. 9108/2012) e secondo criteri di ragionevole probabilità e non necessariamente di certezza (Cass. 4306/2010)".*

Idem Cassazione 7/10/2016, n. 20130

\*\*\*

## **7. LE DIVERSE METODOLOGIE DI RICOSTRUZIONE DEL REDDITO - CENNI**

L'Agenzia delle Entrate può procedere alla ricostruzione in via presuntiva del reddito attraverso diverse metodologie, non definibili a priori, in relazione al concreto caso di applicazione. Tuttavia, risultano più frequenti gli accertamenti basati su:

- a) rideterminazione indiretta del volume d'affari a seguito dell'applicazione degli studi di settore;
- b) rideterminazione indiretta del volume d'affari a seguito dell'applicazione di percentuali di ricarico ovvero di incongruenza tra i ricavi di vendita e il costo delle materie prima;

- c) rideterminazione indiretta del volume d'affari a seguito del riscontro di differenze nella valutazione delle giacenze di magazzino;
- d) rinvenimento di documentazione extra-contabile;
- e) strumenti standardizzati, quali il tovagliometro, bottigliometro, che fanno riferimento al consumo di caffè, etc;
- f) antieconomicità della gestione aziendale;
- g) dichiarazioni rese dallo stesso contribuente;
- h) falsa fatturazione.

\*\*\*

## **8. RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA: LE DIVERSE CASISTICHE E LA RELATIVA POSIZIONE DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

===

### **I. Contabilità formalmente corretta ma complessivamente e sostanzialmente inattendibile - Cass. civ. Sez. V Ord., 24/08/2018, n. 21130**

Sia in tema di accertamento delle imposte sui redditi sia di accertamento ai fini iva, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In siffatta ipotesi, 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, ai fini delle imposte dirette e dell'iva.

===

### **II. La differenza tra la percentuale di ricarico sul venduto risultante dalle scritture contabili e quella media proposta dai verificatori non basta a far scattare l'accertamento - Cass. civ. Sez. V Ord., 21/03/2018, n. 7003**

Nell'accertamento induttivo del reddito d'impresa, i valori percentuali medi del settore non rappresentano un fatto noto storicamente provato, ma costituiscono il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che pertanto non integrano presunzioni gravi, precise e concordanti, ma una semplice regola di esperienza, che senza ulteriori elementi non consente di presumere l'esistenza di attività non dichiarate, salvo che per le ipotesi di omessa dichiarazione o di dichiarazioni nulle. Tali conclusioni non risultano contraddette neppure quando la percentuale di ricarico, desunta dal raffronto dei prezzi di vendita e di acquisto risultanti da fatture attive e passive, sia annoverata tra le presunzioni c.d. supersemplici, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, perché l'ipotesi è riconosciuta in presenza di contabilità gravemente carente di garanzia di affidabilità, oppure perché l'abnormità dei prezzi di acquisto della merce rende manifesta l'antieconomicità dell'operazione. Tuttavia, anche se l'Amministrazione finanziaria può certamente sempre esperire l'accertamento analitico-induttivo, anche in presenza di contabilità formalmente regolare, avvalendosi dell'unico elemento della percentuale di ricarico, è pur vero che una percentuale di ricarico arbitraria, perché ricavata su una verifica a campionatura (solo su alcuni prodotti) e neppure posta in relazione ai quantitativi acquistati e all'elevata concorrenza nello specifico settore di attività, non è idonea a sorreggere la pretesa impositiva.

===

### **III. Accertamento analitico induttivo e Studi di Settore - Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 21/05/2018, n. 12416**

Gli studi di settore costituiscono solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente: tale accertamento, infatti, può essere presuntivamente condotto anche sulla base del riscontro di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi



ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, a prescindere, quindi, dalle risultanze degli specifici studi di settore e dalla conformità alle stesse dei ricavi aziendali dichiarati. 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, e ciò indipendentemente dalla riscontrata regolarità formale delle scritture contabili, atteso che la grave incongruità o abnormità del dato economico esposto in dichiarazione priva le stesse scritture contabili di qualsiasi attendibilità. Ne consegue che, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile, in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione, e il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea. Infatti, è consentito al Fisco dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità (nel caso di specie, era stata correttamente ritenuta evidente l'antieconomicità di gestione rilevata dall'Ufficio, scaturente in particolare dalla circostanza che in bilancio la società aveva dichiarato un utile negativo di 3.000 euro, corrispondente alla differenza tra 643.000 euro di ricavi e 646.000 euro di costi di produzione, e a fronte di ciò, peraltro, il contribuente non aveva prodotto documentazione utile a superare il rilievo dell'Ufficio).

===

**IV. Accertamento analitico-induttivo e Studi di Settore: obbligo di attivazione del contraddittorio - Cass. civ. Sez. V Ord., 14/12/2018, n. 32463**

La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. Esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento dell'elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente.

===

**V. “Contabilità in nero” - Cass. civ. Sez. V, 08/06/2018, n. 14944**

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 dall'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c. 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.

===

**VI. Illegittima la percentuali di ricarico media in relazione alla media ponderata - Cass. civ. Sez. V, 29/08/2018, n. 21305**

In tema di accertamento tributario è illegittimo il calcolo della percentuale di ricarico media effettuato dall'Agenzia delle Entrate in relazione alla media ponderata e facendo riferimento esclusivamente ai diversi valori di ricarico medio secondo la mera media aritmetica. Un simile calcolo non consente, infatti, di considerare le diverse percentuali di ricarico, in relazione ai singoli prodotti disomogenei, in ragione anche della diversa quantità di vendita di ciascuno di essi.

===

**VII. Procedimento di calcolo dei maggiori ricavi non dichiarati - Cass. civ. Sez. V Ord., 02/08/2017, n. 19213**

L'accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale, operato attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico medio ponderato, si effettua: a) applicando detta percentuale sul costo del venduto quale accertato nei confronti dell'impresa; b) sommando l'importo così ottenuto (margine di guadagno) al predetto costo del venduto accertato; c) detraendo dall'importo così ottenuto (ricavi accertati) i ricavi dichiarati dall'impresa o comunque accertati sulla base della sua contabilità.

===

**VIII. Inerenza - Cass. civ. Sez. V, 23/12/2015, n. 25908**

In tema di imposte sui redditi, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture

contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti. Sul piano probatorio, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili, e a tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. Ove il contribuente assolva l'onere, a suo carico, di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi mediante la produzione delle fatture, l'Amministrazione finanziaria ne può dimostrare l'inattendibilità anche mediante presunzioni, sicché il giudice di merito deve prendere in considerazione il complessivo quadro probatorio al fine di verificare la sussistenza di tutti i presupposti di deducibilità, ivi compresi i fatti secondari indicati. La contestazione dei costi da parte dell'Amministrazione, tuttavia, non deve necessariamente passare attraverso la prova di una simulazione o della falsità dei costi.

===

#### **IX. Antieconomicità - Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 28/03/2018, n. 7764**

L'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività

svolta, incombendo sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni.

===

**X. Si all'accertamento analitico-induttivo a fronte di movimentazioni anomale del conto cassa - Cass. civ. Sez. V, 20/01/2017, n. 1530**

La presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In ipotesi siffatte 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, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, indipendentemente dalla riscontrata regolarità formale delle scritture contabili. (Nel caso concreto, a fronte di un complesso di anomalie tra loro concordanti ed indici di condotta antieconomica da parte del contribuente, il giudice tributario non solo non rende conto delle ragioni addotte dal fisco, ma pone erroneamente a carico del medesimo l'onere probatorio di giustificare la peculiare conduzione e movimentazione del conto cassa in presenza di una esposizione verso le banche, in assenza di attività e impegni idonei a spiegare le scelte operate.)

===

**XI. Chiusura in perdita per più esercizi: legittimo l'accertamento analitico-induttivo - Cass. civ. Sez. V, Sentenza n. 13/05/2015, n. 9716**

Costituisce invero orientamento consolidato di questa Corte, cui si intende darsi senz'altro continuità, che l'accertamento induttivo del reddito è consentito, anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa

essere considerata complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza (Cass. n. 5870/2003).

===

**XII. Verifica fiscale: accettare la percentuale di ricarico nel PVC legittima l'accertamento - Cass. civ. Sez. V, 16/10/2015, n. 20980**

L'accettazione da parte del contribuente, in contraddittorio con i verbalizzanti, di una data percentuale di ricarico, può essere apprezzata come confessione stragiudiziale risultante proprio dal processo verbale sottoscritto e, quindi, tale da legittimare l'accertamento dell'ufficio. Ne consegue la erroneità della pronuncia del giudice tributario che disconosca efficacia probatoria al processo verbale di contestazione degli organi accertatori.

**XIII. Sì all'utilizzo di una perizia di parte per contestare il procedimeto di determinazione del volume d'affari da parte dell'amministrazione finanziaria (confermato dalla CTU) - Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 25/02/2015) 04-11-2015, n. 22465**

La Commissione di primo grado aveva accolto il ricorso "sulla scorta degli atti e della **perizia**" da essa disposta, secondo cui - si legge nel controricorso - "il metodo utilizzato dai verificatori non può essere correttamente utilizzato per determinare il volume d'affari della società" e "il campione così come espresso dall'ufficio non può assolutamente essere considerato rappresentativo". [...]

Osserva, infatti la Commissione di secondo grado che "nel caso in esame, anche alla luce della **perizia** redatta dal CTU", secondo cui il metodo utilizzato dai verificatori non poteva essere correttamente utilizzato per determinare il volume d'affari della società, e secondo cui il campione così come espresso dall'ufficio non può assolutamente essere considerato rappresentativo al fine di pervenire ad un ricarico medio ponderato, "*lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli attribuibili*

*con l'adozione dei parametri non pare così straordinariamente consistente da indurre l'ufficio ad effettuare l'accertamento sintetico. In presenza di una contabilità ordinaria formalmente ineccepibile e soprattutto di una altrettanto corretta contabilità di magazzino, detto scostamento costituisce semplice indizio che, non essendo unito ad altri elementi rilevati o in possesso dell'ufficio, non può assumere quei connotati di gravità, precisione e concordanza che debbono essere sempre il fondamento dell'accertamento sintetico".*

DOTT. BERGAMINI MATTEO