



*Dipartimento di Impresa e Management*

*Diritto processuale tributario*

*L'accertamento induttivo extracontabile: evoluzione, giurisprudenza e  
casi pratici*

**RELATORE**

*Giuseppe Napoli*

**CORRELATORE**

*Fabio Marchetti*

**CANDIDATO**

*Silvia Massaccesi  
Matr. 676271*

*Anno accademico 2016-2017*



## *Indice*

<b><i>Introduzione</i></b>	<b><i>pag. 7</i></b>
 <b><i>Capitolo I: Tipologie di accertamento e novità legislative</i></b>	
<i>I Accertamento</i>	<i>pag. 11</i>
<i>I.I Natura giuridica dell'accertamento</i>	<i>pag. 16</i>
<i>II Dichiarazioni annuali</i>	<i>pag. 19</i>
<i>II.I Natura giuridica delle dichiarazioni</i>	<i>pag. 22</i>
<i>II.II Controlli sulle dichiarazioni</i>	<i>pag. 24</i>
<i>III Scritture contabili</i>	<i>pag. 27</i>
<i>IV Tipologie di accertamento</i>	<i>pag. 32</i>
<i>V Evoluzione della normativa tributaria e nascita dell'accertamento induttivo puro o extracontabile</i>	<i>pag. 46</i>
<i>VI Evoluzione delle attività dell'Amministrazione finanziaria</i>	<i>pag. 50</i>
 <b><i>Capitolo II: Accertamento induttivo extracontabile tra prassi e dottrina</i></b>	
<i>I Accertamento induttivo puro o extracontabile</i>	<i>pag. 57</i>
<i>II Presupposti di applicabilità del metodo induttivo extracontabile</i>	<i>pag. 64</i>
<i>II.I Le violazioni: tipologie ed effetti</i>	<i>pag. 65</i>
<i>III Strumenti alla base dell'accertamento induttivo extracontabile: le presunzioni semplicissime</i>	<i>pag. 71</i>

<i>IV</i>	<i>Presupposti di applicabilità del metodo induttivo extracontabile: singole ipotesi tra prassi e dottrina</i>	<i>pag. 82</i>
<i>IV.I</i>	<i>Omissione del reddito d'impresa e della dichiarazione</i>	<i>pag. 82</i>
<i>IV.II</i>	<i>Omissione, sottrazione e non disponibilità delle scritture contabili</i>	<i>pag. 85</i>
<i>IV.II.I</i>	<i>Omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie</i>	<i>pag. 87</i>
<i>IV.II.II</i>	<i>Sottrazione della contabilità</i>	<i>pag. 89</i>
<i>IV.II.III</i>	<i>Contabilità non disponibile per causa di forza maggiore</i>	<i>pag. 90</i>
<i>IV.III</i>	<i>Contabilità complessivamente inattendibile</i>	<i>pag. 94</i>
<i>IV.IV</i>	<i>Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio</i>	<i>pag. 104</i>
<i>IV.V</i>	<i>Omessa/infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti ai fini degli studi di settore</i>	<i>pag. 106</i>
<i>V</i>	<i>La difesa nell'accertamento induttivo extracontabile</i>	<i>pag. 112</i>

### **Capitolo III: Posizione della giurisprudenza e casi pratici**

<i>I</i>	<i>Il processo tributario: atti impugnabili, parti interessate, giurisdizione tributaria e decisione del ricorso</i>	<i>pag. 115</i>
<i>I.I</i>	<i>Commissioni Tributarie: passato, presente e futuro</i>	<i>pag. 124</i>
<i>II</i>	<i>Evoluzione articolo 39, comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973</i>	<i>pag. 130</i>
<i>III</i>	<i>Posizione della giurisprudenza</i>	<i>pag. 135</i>
<i>III.I</i>	<i>Omissione del reddito d'impresa e della dichiarazione</i>	<i>pag. 141</i>
<i>III.II</i>	<i>Omissione, sottrazione e indisponibilità delle scritture contabili</i>	<i>pag. 142</i>
<i>III.III</i>	<i>Contabilità complessivamente inattendibile</i>	<i>pag. 148</i>

*III.IV Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio* pag. 163

*III.V Omessa/infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti  
ai fini degli studi di settore* pag. 165

#### **Capitolo IV: Ordinamenti tributari europei a confronto**

*I Principi generali dell'ordinamento tributario in Europa e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 170

*II Principi generali dell'ordinamento tributario in Francia e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 171

*II.I La giurisdizione tributaria in Francia* pag. 176

*III Principi generali dell'ordinamento tributario in Portogallo e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 178

*III.I La giurisdizione tributaria in Portogallo* pag. 182

*IV Principi generali dell'ordinamento tributario in Spagna e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 183

*V Trasformazione degli ordinamenti tributari europei verso  
un ordinamento comunitario* pag. 186

**Conclusioni** pag. 192

**Bibliografia** pag. 199



## *Introduzione*

Il presente lavoro ha come oggetto di studio l'accertamento extracontabile o accertamento induttivo puro, che rappresenta una particolare tipologia di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria nei confronti delle società o dei professionisti.

Nel nostro ordinamento il sistema tributario si basa sulla autodeterminazione -e sulla autoliquidazione- delle imposte da parte dei privati, quindi ciò sta a significare che il singolo contribuente determina autonomamente le proprie imposte e all'Amministrazione finanziaria spetta il compito di "controllare" tali attività.

I vari meccanismi di autoliquidazione prevedono, in capo al contribuente, l'obbligo di comunicare informazioni attraverso la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, ed è proprio in relazione a queste ultime che l'Amministrazione finanziaria compie la propria attività di verifica in base alle varie situazioni che emergono dal controllo svolto da parte degli Uffici.

La legge prevede differenti criteri e metodi per modificare e rideterminare l'entità dei redditi dichiarati dai contribuenti ed uno di questi è proprio l'accertamento induttivo extracontabile.

L'obiettivo di questo lavoro è quello di esaminare nel dettaglio il metodo di accertamento induttivo extracontabile, con il fine ultimo di comprendere l'evoluzione di questo negli anni futuri.

Dunque, la tesi si articola in quattro capitoli: la prima parte sarà incentrata sulle differenti tipologie di controlli che vengono eseguiti dall'Amministrazione finanziaria -nel

dettaglio sono l'accertamento analitico, sintetico, analitico contabile, analitico induttivo e induttivo puro-, sull'evoluzione della normativa riguardante l'accertamento induttivo puro e sui cambiamenti avvenuti durante gli ultimi anni riguardanti le attività effettuate dall'Amministrazione finanziaria. Ovviamente per comprendere totalmente tali argomenti sarà presente anche una parte riguardante la spiegazione dell'importanza delle dichiarazioni annuali e delle scritture contabili.

Il secondo capitolo ruoterà attorno alla visione da parte della dottrina e della prassi sull'accertamento induttivo puro. Nel dettaglio tale metodo determina il reddito non considerando le risultanze delle scritture contabili, e l'imponibile viene ricalcolato dall'Ufficio sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con la facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili -anche se esistenti- e di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza. L'accertamento induttivo in questione viene disciplinato dall'articolo 39, comma secondo del D.P.R. n.600 del 29 settembre 1973 e più precisamente in esso vengono indicati tutti i presupposti in presenza dei quali il ricorso a tale metodo è ammissibile. Quindi nel secondo capitolo verranno anche illustrati i singoli presupposti, gli strumenti e le difese che sono alla base dell'accertamento induttivo extracontabile.

Il terzo capitolo si fonderà sulla posizione/visione della giurisprudenza riguardante l'accertamento induttivo puro e più nel dettaglio si articola in tre grandi paragrafi riguardanti il processo tributario e quindi tutto ciò che è connesso ad esso come le commissioni tributarie, le parti che partecipano al processo e così via discorrendo; il secondo paragrafo si basa sull'evoluzione dell'articolo 39, comma 2 e connesso ad esso



si avrà il terzo paragrafo riguardante i singoli casi che rappresentano i presupposti alla base dell'accertamento induttivo puro.

Infine, la tesi verrà conclusa con una panoramica sugli ordinamenti tributari e sulle varie attività svolte dalle diverse Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi europei, e più nel dettaglio dei Paesi quali la Francia, il Portogallo e la Spagna.

L'elaborato è stato sviluppato tenendo in considerazione le varie idee e teorie dei più grandi illustri in tema di diritto processuale tributario, le varie circolari emanate dall'Agenzia delle Entrate, le sentenze emanate sia dalle Commissioni Tributarie che dalla Corte di Cassazione ed infine sono state prese in considerazione anche le svariate banche dati relative alle documentazioni tributarie italiane - Documentazione Economica e Finanziaria, a cura del CeRDEF -, francesi -Code Général des Impôts-, portoghesi -Lei Geral Tributaria-, spagnole -Ley General Tributaria- ed europee -Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali-.



## Capitolo I

### Tipologie di accertamento e novità legislative

#### I. Accertamento

L'accertamento viene identificato come una complessa attività posta in essere dall'Amministrazione finanziaria per determinare l'entità dell'obbligazione tributaria<sup>1</sup>.

Si tratta pertanto, di un insieme di operazioni necessarie per individuare, valutare e quantificare i vari elementi concorrenti<sup>2</sup> alla compiuta identificazione del rapporto giuridico e, quindi, del debito d'imposta a carico del contribuente<sup>3</sup>.

Detto ciò, è necessario fare delle precisazioni:

- l'Amministrazione finanziaria deve identificare il debito d'imposta dei contribuenti che si sottraggono, senza entrare in contrasto con l'articolo 23 della Costituzione<sup>4</sup>;

---

<sup>1</sup> Rapporto che si instaura tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Nella suddetta fattispecie di obbligazione, si ha una parte attiva –creditore- che è rappresentata dall'Amministrazione finanziaria ed una parte passiva – debitore – ovvero il contribuente.

<sup>2</sup> Gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria sono individuati così dalla dottrina:

- la fonte, ossia la legge;
- l'oggetto, ossia l'atto o il fatto in relazione al quale l'imposta viene applicata;
- l'aliquota, ossia la percentuale della ricchezza imponibile;
- la base imponibile su cui applicare il prelievo fiscale;
- il contenuto, costituito dall'insieme di obblighi di varia portata e natura, positivi e negativi, sostanziali e formali;
- il soggetto attivo, da identificare con l'ente pubblico o altri soggetti indicati dalle norme;
- il soggetto passivo, da identificare con l'Autorità che emette l'atto impositivo.

<sup>3</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 3

<sup>4</sup> A tale riguardo, l'Art. 23 della Costituzione afferma che: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge." Quindi a nessun soggetto può essere imposto arbitrariamente di fare qualcosa (prestazione personale), o dare qualcosa (prestazione patrimoniale) allo Stato, se non richiesto dalla legge. Inoltre per prestazione personale si intende tutto ciò che ha un carattere fisico o intellettuale e che può essere imposto dallo Stato per un superiore interesse pubblico. Come ad esempio: l'obbligo di rendere testimonianza, l'intervento in caso di calamità, il servizio militare etc. Per prestazioni patrimoniale si intende il pagamento dei tributi, e quindi delle imposte e delle tasse che deve essere applicato e individuato dalla legge, in modo che non possano esserci arbitri nella loro riscossione da parte degli enti preposti.

- l'efficacia dell'accertamento varia a seconda delle caratteristiche tipiche del tributo per cui si è svolta la suddetta attività di accertamento<sup>5</sup>;

- l'attività di accertamento è un'attività priva di aspetti tipici della discrezionalità amministrativa<sup>6</sup> e quindi è possibile affermare che è una funzione amministrativa vincolata<sup>7</sup>.

Il procedimento di accertamento tributario costituisce una sottospecie del procedimento amministrativo e viene inteso non solo come "sistema di tributi", ma anche come un insieme di norme volte a disciplinare il rapporto tra lo Stato ed i contribuenti.

Entrambi i procedimenti condividono le finalità e gli strumenti utilizzati per raggiungere l'obiettivo che risulta essere la realizzazione dell'interesse pubblico -e nel caso del procedimento tributario è quello relativo alla riscossione dei tributi -, mentre lo strumento è composto dall'insieme di poteri utilizzati dall'Amministrazione finanziaria, nonostante si abbia una sempre più presenza da parte del privato<sup>8</sup>.

La differenza maggiore tra i due procedimenti, è rappresentata dal carattere vincolato dell'azione del Fisco. Infatti il contenzioso tributario viene disciplinato dalla legge<sup>9</sup>, che determina i fatti in base ai quali nasce o può nascere il debito e la sua misura, senza

---

<sup>5</sup> Non a caso, certe volte l'accertamento ha ad oggetto solo l'imponibile, certe altre imponibile ed imposta e così via dicendo.

<sup>6</sup> Potere della Pubblica Amministrazione di adottare una decisione effettuando, in base alla legge, una scelta fondata sulla ponderazione di un interesse pubblico primario con interessi secondari, pubblici, privati, o collettivi. In altri termini è il potere di comparare e scegliere tra diversi interessi coinvolti dall'azione amministrativa.

<sup>7</sup> In quanto è la legge ad individuare i presupposti e a determinare la base imponibile e quindi all'Amministrazione finanziaria spetta solo il compito di interpretare e applicare la norma tributaria senza tenere in considerazione altri elementi.

<sup>8</sup> A tale proposito si veda l'utilizzo di strumenti quali il contraddittorio, l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e così via dicendo.

<sup>9</sup> Questione riguardante la teoria dichiarativa o costitutiva del provvedimento tributario che verrà trattata di seguito.

lasciare spazio ad analisi e/o riflessioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ovviamente, quanto precede, non sta a significare che i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria siano automatici e predeterminati, ma risultano essere vincolati poiché l'Amministrazione non può certo modificare l'interesse dello Stato, - ergo la riscossione dei tributi con altri interessi- ed è proprio per tale motivo che l'attività di accertamento viene vista come un'azione vincolata.

Riportando l'attenzione al procedimento tributario, -secondo Alberto Marcheselli in "*Accertamenti tributari e difesa del contribuente*"- quest'ultimo ha una struttura articolata in quattro fasi: una fase da cui trae origine c.d. *fase iniziativa*, una fase tesa ad accertare qual è l'assetto di fatto su cui si deve provvedere c.d. *fase istruttoria*, una fase dove si determina il contenuto del provvedimento c.d. *fase decisione* ed infine una fase di attuazione coattiva c.d. *fase esecutiva*.

L'iniziativa generalmente prende avvio con l'autodenuncia delle imposte da parte del contribuente presentando la dichiarazione dei redditi all'Amministrazione finanziaria, ma nel caso in cui il contribuente ometta la dichiarazione allora l'avvio di tale fase avviene grazie all'Amministrazione finanziaria.

Successivamente, l'Amministrazione procede con l'attività istruttoria nei confronti dei contribuenti per acquisire tutti quegli elementi utili e necessari al fine di verificare il rispetto delle disposizioni imposte dalla normativa tributaria.

L'attività istruttoria, disciplinata dall'articolo 31 del D.P.R. n.600/1973, indica i vari compiti attribuiti agli Uffici finanziari come: controllo delle dichiarazioni, vigilanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili, irrogazione di sanzioni pecuniarie e

presentare notizia di reato all'Autorità giudiziaria alla presenza di fattispecie penalmente rilevanti<sup>10</sup>.

L'attività istruttoria può essere svolta o in ufficio -invitando il contribuente a comparire di persona o a trasmettere atti e documenti oppure ancora a presentare i bilanci, rendiconti, libri e registri- o presso il contribuente eseguendo quindi accessi, ispezioni e verifiche.

Questa seconda fase termina con la redazione del Processo Verbale di Costatazione -noto anche come PVC- che deve essere sottoscritto dal contribuente o da un suo rappresentante.

La seconda fase ha un contenuto molto variabile dipendente dal tributo e dal comportamento del contribuente. Infatti nel caso in cui in contribuente presenti la dichiarazione, gli Uffici possono o limitarsi ad un controllo formale -verificando il contenuto della dichiarazione e gli adempimenti- oppure spingersi ad effettuare un controllo sostanziale -richiedendo documenti di risposta, questionari, accessi, ispezioni e verifiche -.

La terza fase riguarda l'emissione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'avviso di accertamento nel caso in cui, dopo aver elaborato i vari dati raccolti e le prove reperite, emerge un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato dal contribuente.

Riguardante tale fase, è necessario considerare il rispetto dei termini di decadenza entro i quali l'Ufficio deve procedere all'accertamento. Tali termini permettono di tutelare il contribuente dal rischio di esser sottoposto a verifica all'infinito da parte

---

<sup>10</sup> G. NAPOLI, S. ROCCHI, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci Editore, 2013.

dell'Amministrazione finanziaria e quindi gli avvisi di accertamento possono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del:

- quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nei casi di nullità o di omessa presentazione della dichiarazione<sup>11</sup>.

La quarta ed ultima fase si riferisce alla riscossione del tributo eccedente ed è disciplinato dall'articolo 1 del D.P.R. n. 602/1973 e dall'articolo 17 del D.lgs. n. 46/1999 il quale afferma che *“si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.”*

Ovviamente, considerando i recenti interventi legislativi, l'ambito di operatività del ruolo esattoriale è stato notevolmente ridimensionato attraverso l'introduzione dell'efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento<sup>12</sup> a partire dal 1° ottobre del 2011.

---

<sup>11</sup> Questi sono i termini attuali, modificati con la Legge di Stabilità del 2016 e vigenti dal periodo di imposta 2016 riferendosi ad UNICO 2017.

Per quanto riguarda i periodi di imposta precedenti, gli avvisi di accertamento potranno essere notificati entro:

- il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione nel caso di presentazione della stessa;
- il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di omessa presentazione della stessa.

Da considerare anche il raddoppio dei termini in caso di *“violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 Codice di Procedura Penale per alcuno dei reati fiscali, previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.”*

<sup>12</sup> G. NAPOLI, S. ROCCHI, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci Editore, 2013.

## I.I Natura giuridica dell'accertamento

Dopo aver introdotto l'accertamento e le varie fasi che caratterizzano il procedimento tributario è opportuno comprendere la natura giuridica dell'accertamento.

Durante la metà del secolo scorso, si sono venute a creare numerose discussioni riguardanti l'individuazione della natura giuridica dell'accertamento e i risultati non sono stati molto soddisfacenti soprattutto considerando le conclusioni contrastanti raggiunte dalla dottrina e dalla giurisprudenza poiché secondo alcuni la natura dell'accertamento era prettamente *dichiarativa* e quindi l'obbligazione tributaria<sup>13</sup> veniva individuata nella legge, per altri invece l'obbligazione tributaria traeva origine dall'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria e quindi la natura dell'accertamento era considerata *costitutiva*.

Più nel dettaglio, nella prospettiva *dichiarativa*, il rapporto giuridico d'imposta viene identificato in un rapporto debito-credito e, conseguentemente, gli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria hanno un'efficacia meramente dichiarativa del rapporto di imposta. Pertanto l'avviso di accertamento, scaturito dall'Ufficio, rende liquide ed esigibili le obbligazioni la cui fonte si è già verificata -in quanto sorta dalla volontà della legge- una volta che si è verificato il presupposto indicato dalla norma giuridica<sup>14</sup>. Secondo tale teoria, all'Amministrazione finanziaria spetta il compito di accertare il rapporto disciplinato dalla legge e in altri termini, gli atti emanati dall'Agenzia delle

---

<sup>13</sup> Rapporto che si instaura tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Nella suddetta fattispecie di obbligazione, si ha una parte attiva –creditore- che è rappresentata dall'Amministrazione finanziaria ed una parte passiva – debitore – ovvero il contribuente.

<sup>14</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 6.



Entrate -vedi l'avviso di accertamento- producono un effetto formale di accertamento, senza determinare alcuna modifica sostanziale<sup>15</sup>.

Nell'ottica *costitutiva*, invece, la nascita dell'obbligazione tributaria va associata all'emanazione dell'avviso di accertamento<sup>16</sup> da parte dell'Amministrazione finanziaria e quindi, prima di tale momento, il rapporto giuridico d'imposta viene considerato inesistente. Quindi le norme giuridiche hanno una natura prettamente strumentale, nel senso che attribuiscono alla Pubblica Amministrazione solamente una funzione amministrativa impositiva<sup>17</sup>.

Non soffermandosi troppo sulla numerosa e abbondante dottrina esistente in tale argomento<sup>18</sup>, è necessario sapere che fin dagli anni '70 l'accertamento veniva visto come quell'atto inerente alla determinazione dell'obbligazione tributaria, con la funzione di fissare l'imponibile basato sul comportamento formale del contribuente piuttosto che sulla sostanza delle manifestazioni di capacità contributiva<sup>19</sup>.

Successivamente entrambi le teorie vennero superate e abbandonate, nonostante vi furono anche delle altre idee/teorie riguardanti la natura giuridica dell'accertamento alimentate dall'orientamento della Corte Costituzionale che evidenziò una prevalenza del principio

---

<sup>15</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 6.

<sup>16</sup> E' l'atto mediante il quale l'ufficio notifica formalmente la pretesa tributaria al contribuente a seguito di un'attività di controllo sostanziale.

<sup>17</sup> Funzione amministrativa, relativa alle imposizioni fiscali.

<sup>18</sup> E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*; A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*.

<sup>19</sup> A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*

della capacità contributiva<sup>20</sup> rispetto alla prestazione personale o patrimoniale dell'articolo 23<sup>21</sup> della Costituzione.

Molte idee, teorie o ancora problemi sollevati nel passato sono stati risolti, ma resta ancora molto da fare per giungere ad una nozione di accertamento che sia frutto del coinvolgimento totale del contribuente nella relativa procedura<sup>22</sup> anche se, a partire dagli anni '70, il legislatore ha enormemente ampliato gli obblighi strumentali del contribuente<sup>23</sup>, con lo scopo di frenare i frequenti e numerosi fenomeni di evasione ed elusione da parte dei contribuenti.

In conclusione, durante gli ultimi anni ci si sta orientando verso una direzione unitaria e coerente ossia quella di incrementare la compliance dei cittadini per arrivare ad una definizione condivisa del prelievo fiscale considerando però che la compliance si può ottenere solamente attraverso l'aiuto della Corte di Giustizia Europea, della Corte europea dei diritti dell'uomo, di altri fattori quali la riduzione della pressione fiscale, di una politica fiscale caratterizzata da linee strategiche anziché singoli provvedimenti tampone che impediscono la formazione di una cultura consolidata a diversi livelli.

---

<sup>20</sup> Art.53 Costituzione: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

<sup>21</sup> A tale proposito, si legga la nota a piè di pagina numero 3

<sup>22</sup> La legislazione riguardante l'attività di accertamento continua ad essere sempre modificata, creando difficoltà nell'operare con certezza

<sup>23</sup> L'attuale sistema tributario è improntato sulla spontaneità della condotta del contribuente. Al fine di garantire il funzionamento del sistema tributario, all'Amministrazione finanziaria è affidato il ruolo di controllo, mentre al contribuente spetta il compito di porre in essere una serie di atti quali: autorizzazioni, prescrizioni, scontrini fiscali, ricevute fiscali, scritture contabili e così via dicendo.

## II. Dichiarazioni annuali

L'attività di accertamento, riassumendo quanto affermato precedentemente, è un'attività che viene svolta dagli organi verificatori<sup>24</sup> ed ha un carattere eventuale, essendo prevista l'autoliquidazione<sup>25</sup> dei tributi da parte del contribuente stesso, attraverso lo strumento delle dichiarazioni dei redditi.

Quest'ultime costituiscono il primo e fondamentale impulso del rapporto giuridico d'imposta, e per la maggior parte dei casi, anche il principale mezzo documentale probatorio della capacità contributiva del dichiarante a disposizione dell'Ufficio<sup>26</sup>.

Come afferma Saverio Capolupo, comandante generale della Guardia di Finanza, *“la dichiarazione, nei casi in cui è espressamente prevista, ha sempre una sua rilevanza giuridica, sia che venga presentata sia che venga omessa, tanto da essere definita architrave del sistema tributario”*.

Nel corso degli anni, la funzione delle dichiarazioni ha subito un'importante mutazione, passando da strumento di conoscenza dell'avverarsi del presupposto dell'imposta ad una vera e propria liquidazione del tributo.

---

<sup>24</sup> Gli organi verificatori sono gli enti che si occupano del controllo fiscale ed essenzialmente sono l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza, cui possono affiancarsi altri soggetti con funzioni specifiche o di ausilio. In generale, l'Agenzia delle Entrate si occupa di controllare le dichiarazioni dei contribuenti, dell'attività istruttoria, dell'attività di accesso, ispezione e verifica, dell'emissione dell'avviso di accertamento e dell'eventuale contenzioso. La Guardia di Finanza si occupa di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente se richiesto dall'Agenzia delle Entrate.

<sup>25</sup> L'autoliquidazione è il versamento diretto delle imposte sui redditi e dell'IVA dovute sulla base della dichiarazione, senza cioè l'intervento diretto dell'amministrazione finanziaria. Oltre a indicare nella dichiarazione gli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, il contribuente effettua quindi il calcolo dell'imposta dovuta (liquidazione), che tradizionalmente era eseguito dall'amministrazione finanziaria- definizione Enciclopedia Treccani-

<sup>26</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 53

Infatti, agli inizi del 1900 la dichiarazione era obbligatoria solo in teoria, poiché il silenzio valeva come conferma di quelle precedenti; solamente con la Riforma Vanoni<sup>27</sup> la dichiarazione dei redditi cominciò ad acquisire una maggior valenza, essendo introdotte delle disposizioni che ne sancivano l'obbligatorietà, l'analicità e la cadenza annuale di presentazione. Successivamente durante anni '70 la dichiarazione venne intesa come istituto strumentale alla successiva fase dell'azione di accertamento<sup>28</sup> fino ad arrivare ai giorni d'oggi che, la dichiarazione viene considerata come un insieme di punti in cui convergono tutte le informazioni relative alla posizione del contribuente riguardanti sia la formazione della base imponibile e dell'imposta, sia degli adempimenti assolti nel corso del periodo d'imposta<sup>29</sup>.

Pertanto le dichiarazioni dei redditi costituiscono l'atto con cui il contribuente, persona fisica o persona giuridica, porta a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria il proprio reddito percepito durante l'anno solare indicando i propri redditi e provvedendo al calcolo d'imposta su essi dovuta.

Le dichiarazioni devono esser presentate da tutti coloro che hanno percepito dei redditi durante il periodo di imposta ad eccezione degli imprenditori e i professionisti che sono obbligati alla presentazione della stessa, anche se non hanno percepito redditi.

---

<sup>27</sup> L'11 gennaio del 1951.

<sup>28</sup> A. GIALLUCA, *Riforma fiscale: evoluzione e prospettive*, monografia, 2012.

<sup>29</sup> R. LUPI, *Diritto tributario*, Giuffrè, 2009.

Inoltre devono essere inviate telematicamente o attraverso il servizio offerto dagli intermediari fiscali<sup>30</sup> all'Agenzia delle Entrate, entro i termini stabiliti dalla legge ossia il 30 Settembre dell'anno successivo all'anno d'imposta<sup>31</sup>.

In base all'invio delle dichiarazioni dei redditi si possono distinguere:

- dichiarazioni tardive: se presentate entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione<sup>32</sup>;
- dichiarazioni omesse: se non presentate o presentate con un ritardo superiore ai 90 giorni e gli Uffici possono recuperare l'imposta attraverso l'accertamento d'ufficio<sup>33</sup>;
- dichiarazioni correttive: se presentate entro la scadenza ordinaria delle dichiarazioni e correggono quelle inviate precedentemente;
- dichiarazioni integrative: se si presenta una nuova dichiarazione da sostituire a quella inviata precedentemente entro la scadenza ordinaria del 30 Settembre oppure con 90 giorni di ritardo.

Per quanto riguarda queste ultime due tipologie di dichiarazioni è previsto l'accertamento in rettifica<sup>34</sup> da parte dell'Amministrazione finanziaria per recuperare l'imposta dovuta.

---

<sup>30</sup> Quali commercialisti, centri di assistenza fiscali, CAF, ecc.

<sup>31</sup> Ad esempio la dichiarazione dei redditi percepiti durante il 2015 deve essere inviata all'AGE entro il 30 settembre del 2016.

<sup>32</sup> Ad esempio la dichiarazione dei redditi percepiti durante il 2015 viene inviata dopo il 30 settembre 2016, ma entro il 29 dicembre 2016.

<sup>33</sup> Accertamento che può riferirsi a qualsiasi tipologia di soggetto e determina in modo analitico il reddito del contribuente. Può essere utilizzato dall'ufficio anche il metodo sintetico o induttivo per determinare il reddito, solamente se non ha potuto raccogliere elementi idonei per una determinazione analitica dell'imponibile. Inoltre la legge stabilisce che l'ufficio può avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

<sup>34</sup> Accertamento con il quale l'Ufficio rettifica la dichiarazione presentata dal contribuente.

## II.I Natura giuridica delle dichiarazioni

Come criterio di massima, fin dagli anni '50 con l'introduzione della c.d. *dichiarazione Vanoni*, giurisprudenza e dottrina erano concordi nel considerare la dichiarazione dei redditi come una manifestazione di scienza e non di volontà.

Erano presenti due teorie differenti circa la natura giuridica delle dichiarazioni: una che gli attribuiva natura negoziale e quindi di volontà; l'altra natura di scienza.

Con la terminologia *dichiarazione di volontà* si intende "l'atto che detta un regolamento di interessi ricomprendendo sia gli atti che manifestano la volontà di un risultato sia quelli che dettano un regolamento di interessi"<sup>35</sup>. In altri termini la dichiarazione, secondo tale teoria, rappresenta una manifestazione di volontà che produce degli effetti giuridici e che è caratterizzata dai seguenti elementi:

- attribuibilità dell'atto al dichiarante;
- attitudine ad intendere il valore del regolamento predisposto;
- consapevolezza di svolgere una condotta socialmente rilevante;
- consapevolezza del significato sociale del testo emesso;
- spontaneità della scelta del contenuto della dichiarazione;
- congruenza del dichiarato rispetto al risultato effettivamente perseguito;
- rapporto tra gli effetti giuridici della dichiarazione e lo scopo per cui è stata presentata.

---

<sup>35</sup> P. SCHLESINGER, op.cit., 382.

Con *dichiarazione di scienza* invece si intende la comunicazione di un fatto passato, più precisamente “*gli atti in cui viene fornita la versione dello svolgimento di un fatto, del quale il dichiarante afferma di essere a diretta conoscenza; oppure gli atti nei quali vengono descritti i termini di una situazione che il dichiarante afferma di aver preso in esame*”<sup>36</sup>.

Se si accetta l’ottica secondo la quale il contribuente porta a conoscenza dell’Ufficio i presupposti di fatto cui è ancorata la nascita dell’obbligazione tributaria, si deve convenire che la stessa non possa essere sempre considerata manifestazione di scienza<sup>37</sup>.

Quindi è possibile affermare che la dichiarazione di scienza ha un’efficacia preclusiva per il contribuente che deve comportarsi di conseguenza e quindi la dichiarazione non è un semplice atto di collaborazione con gli Uffici, ma esegue degli effetti sostanziali che non possono essere definiti come negoziali.

Sulla natura giuridica della dichiarazione esiste una profonda diversità di teorie, tanto che nel corso degli anni la dottrina si è posta un’ulteriore questione riguardante l’efficacia confessoria o meno di questa. A tale interrogativo, successivamente, è stato dato un riscontro negativo poiché la confessione non era una manifestazione di scienza, differentemente dalla dichiarazione -teoria condivisa anche dalla Corte di Cassazione<sup>38</sup>-.

---

<sup>36</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 57.

<sup>37</sup> Si veda per esempio il caso in cui la dichiarazione costituisce il risultato finale di un procedimento di accertamento operato direttamente dal contribuente che ha liquidato e versato l’imposta dovuta.

<sup>38</sup> Si veda Cass. del 30 agosto 1991, n.9268.

## II.II Controlli sulle dichiarazioni

Le dichiarazioni annuali -riguardanti l'IVA e le imposte dirette come i redditi, IRAP, Modello Unico, 730 e sostituti d'imposta- devono esser presentate dai contribuenti e devono esser controllate dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate per verificare la correttezza dei calcoli eseguiti ai fini della liquidazione e del versamento delle imposte -c.d. *controllo automatico o liquidazione della dichiarazione*-<sup>39</sup>.

Possono essere sottoposte anche ad un controllo più approfondito che si basa sul raffronto dei dati indicati con la relativa documentazione a supporto -c.d. *controllo formale*-. L'esito dei controlli viene formalizzato tramite la consegna di un'apposita comunicazione che permette al contribuente accertato di pagare quanto richiesto.

Entrando nel dettaglio, con *controllo automatico* si intende quel controllo, disciplinato dall'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, basato sui dati e sugli elementi che si possono desumere dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai dati e elementi che risultano dall'Anagrafe tributaria<sup>40</sup>. L'Agenzia delle Entrate procede ad un iter automatizzato di liquidazione della dichiarazione che potrebbe far emergere un maggior debito per imposte, contributi, premi e rimborsi.

---

<sup>39</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.163.

<sup>40</sup> L'anagrafe tributaria, istituita con il decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 605, è la banca dati utilizzata per la raccolta e l'elaborazione dei dati relativi alla fiscalità dei contribuenti italiani.



Le attività di liquidazione svolte si riferiscono a<sup>41</sup>:

<p><b>Correzioni di errori:</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- materiali e di calcolo commessi nella determinazioni degli imponibili, o del volume d'affari per IVA, delle imposte, dei contributi e dei premi<sup>42</sup>;</li> <li>- di riporto delle eccedenze delle imposte, dei contribuenti e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni<sup>43</sup>.</li> </ul>
<p><b>Riduzione di:</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge o non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni<sup>44</sup>;</li> <li>- deduzioni del reddito espote in misura superiore a quella prevista dalla legge<sup>45</sup>;</li> <li>- crediti d'imposta esposto in misura superiore a quella prevista dalla legge o non spettanti sulla base dei risultanti delle dichiarazioni<sup>46</sup>.</li> </ul>
<p><b>Controllo della:</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi e delle ritenute alla fonte operativa in qualità di sostituto d'imposta, anche nel caso in cui sia optato per il pagamento rateale;</li> <li>-rispondenza, con la dichiarazione, dei versamenti effettuati.</li> </ul>

<sup>41</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.164.

<sup>42</sup> Il Signor Rossi è titolare di reddito di lavoro dipendente ed è anche proprietario di terreni concessi in affitto per i quali deve dichiarare il reddito dominicale. Nel calcolo del reddito imponibile indica correttamente quello derivante dal lavoro dipendente, ma per il reddito dominicale indica la rendita, senza applicare la rivalutazione prevista dalla legge. Il conteggio dell'IRPEF viene eseguito nuovamente, così risultando dovuta l'imposta corrispondente al maggior reddito da terreni.

<sup>43</sup> Il signor Bianchi liquida e versa l'IRPEF dovuta, pari a € 100, dopo averla decrementata del credito risultante dalla precedente dichiarazione, pari a 10. Tale utilizzo viene rettificato in quanto il credito risulta già essere stato compensato con F24 per il versamento di un'IVA mensile. Dalla riliquidazione emerge la maggiore IRPEF dovuta pari a 10.

<sup>44</sup> Nel quadro RN del mod. UNICO PF il signor Verdi indica una detrazione per spese mediche pari a €380. Dall'esame del quadro RP relativo alle spese mediche emerge un onere pari a €1000. La detrazione spettante è pertanto pari a soli €190.

<sup>45</sup> Il calcolo eseguito sulla base dei dati forniti dal signor Rossi nella sua dichiarazione evidenzia che il credito d'imposta per imposte assolte all'estero anziché competere per l'intero importo indicato, pari a €5350, spetta solo per €5100. Viene pertanto richiesta la residua imposta, pari a €250.

<sup>46</sup> In data 16 giugno X la società AB versa, basandosi sul metodo previsionale (con il metodo storico l'acconto dovuto sarebbe risultato più alto), il primo acconto per l'anno in corso pari a €400 e in data 30 novembre X il secondo acconto pari a €600. Con la dichiarazione presentata nell'anno X+1 risulta da versare un saldo pari a €200. Ciò significa che quanto versato a titolo di acconto previsionale non era sufficiente. Viene pertanto contestato l'importo versato a tale titolo.

Il *controllo formale* invece, disciplinato dall'articolo 36 ter del D.P.R. n. 600/1973, consiste nella verifica della corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione con:

- la documentazione conservata dal contribuente;
- i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate da altri soggetti -sostituti d'imposta, enti previdenziali e assistenziali, banche, imprese assicuratrici, ecc-.

Nel caso si verificano delle differenze tra i dati posseduti dall'Agenzia delle Entrate e quelli dichiarati dal contribuente, quest'ultimo viene invitato dall'Ufficio a presentare o trasmettere la propria documentazione e a fornire chiarimenti. , quindi, ci siano differenze fra i dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e quelli dichiarati, il contribuente viene prima di tutto invitato dall'ufficio a presentare o trasmettere la propria documentazione e a fornire chiarimenti<sup>47</sup>.

Se la documentazione non dimostra diversamente da quanto desunto dall'Agenzia delle Entrate, o se il contribuente non ha risposto agli inviti, L'agenzia invia una comunicazione con la richiesta delle somme dovute.

Quindi, le dichiarazioni presentate dal contribuente, possono essere sottoposte anche ad un aggiuntivo controllo *“finalizzato a verificare la conformità dei dati esposti in dichiarazione anche a quelli desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta e forniti da enti previdenziali ed assistenziali, banche ed imprese assicuratrici ed alla conseguente richiesta di chiarimenti e documenti nei casi di riscontrata difformità tra i dati stessi* <sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Questo è quanto è descritto nelle informazioni fornite dal portale dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>48</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 luglio 2001 n.68/E.

### III. Scritture contabili

Ai sensi dell'articolo 13 del D.P.R. n. 600/1973 i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili sono coloro che svolgono attività di impresa<sup>49</sup>, attività di lavoro autonomo<sup>50</sup> e gli enti non commerciali<sup>51</sup>.

Di seguito una breve spiegazione riguardante l'attività di impresa, le società di persone, le società di capitali, gli enti commerciali ed assimilati.

Secondo la definizione di "impresa", disciplinata dall'articolo 2195 del Codice Civile e ampliata dall'articolo 55 del T.U.I.R., l'attività può essere svolta sia da persone fisiche che da una pluralità di soggetti e quindi da società ed enti commerciali. Accanto alle attività commerciali -quali attività industriali col fine di produrre beni o servizi, attività di trasporto, attività di intermediazione nella circolazione dei beni, attività bancarie, assicurative e altre attività ausiliarie alle precedenti- la legge ne aggiunge altre a condizione che l'attività svolta non sia occasionale, ma professionale.

Pertanto si parla di attività:<sup>52</sup>

- di allevamento, a condizione che il reddito prodotto ecceda quello normalmente ritraibile dal fondo;

---

<sup>49</sup> Imprenditori individuali, società commerciali, sia di persone che di capitali, enti commerciali.

<sup>50</sup> Arti e professionisti.

<sup>51</sup> Soggetti giuridici a carattere collettivo, aventi finalità etico-sociali, di natura solidaristica o mutualistica. Alcuni esempi sono: le Onlus, le associazioni riconosciute, le associazioni non riconosciute, i comitati, le cooperative, le imprese sociali, le IPAB e così via dicendo.

<sup>52</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.185.

- di produzione e vendita di prodotti agricoli o zootecnici, a condizione che riguarda prodotti non provenienti prevalentemente dai terreni o prodotti diversi da quelli individuati con apposito D.M.;
- di produzione di vegetali in strutture fisse o mobili, a patto che la produzione avvenga in misura superiore ad una determinata percentuale rispetto a, terreno su cui insistono;
- di acquacoltura, se i redditi che ne derivano non sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività commerciali svolte dallo stesso soggetto;
- di sfruttamento delle miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni ed altre acque interne, anche se non vi è proprietà di tali beni, ma solo il loro sfruttamento;
- di prestazione di servizi -prestazioni didattiche, sanitarie, di cure estetiche, di laboratorio e fotografiche-, se organizzate e gestite dal contribuente con un'evidente prevalenza della struttura sulla figura del singolo prestatore del servizio ed a rischio del contribuente stesso.

Per le *società di persone* si intendono le società in nome collettivo -snc -, società in accomandita semplice -sas- e le società assimilate.

Le *società di capitali* si riferiscono alle società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee e società cooperative europee.

Per *enti commerciali e assimilati* si considerano gli enti pubblici diversi dagli organi e Amministrazioni dello Stato, gli enti privati che esercitano attività commerciale in modo esclusivo, o principale rispetto alle altre attività, i CAF<sup>53</sup> ed infine i trust<sup>54</sup>.

Tali soggetti, come affermato precedentemente, sono obbligati alla tenuta della scritture contabili che variano in relazione al regime contabile adottato ed in merito a ciò è possibile distinguere:

- imprese in contabilità ordinaria<sup>55</sup>;
- imprese in contabilità semplificata<sup>56</sup>.

Particolari scritture contabili sono poi previste da imprese di allevamento, imprese esercenti attività agricole e imprese esercenti attività di agriturismo.

Più nello specifico, i soggetti in contabilità ordinaria sono obbligati a tenere le seguenti scritture contabili, ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. n. 600/1973:

- i registri prescritti ai fini dell'IVA<sup>57</sup>;
- libro giornale<sup>58</sup> e libro degli inventari<sup>59</sup>;
- scritture ausiliarie – c.d. libro mastro<sup>60</sup>;

---

<sup>53</sup> Acronimo che si riferisce ai Centri di Assistenza Fiscale.

<sup>54</sup> Coalizione di imprese.

<sup>55</sup> Artt. 14-18 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>56</sup> Art.18 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>57</sup> Registro degli acquisti, registro delle fatture emesse e registro dei corrispettivi.

<sup>58</sup> Il libro giornale deve contenere tutte le operazioni effettuate dall'imprenditore, in ordine cronologico.

<sup>59</sup> Il libro degli inventari deve contenere gli elementi previsti dal Codice civile ed inoltre le attività e le passività relative all'impresa.

<sup>60</sup> Il libro mastro deve contenere tutti gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee.

- registro dei beni ammortizzabili<sup>61</sup>;
- libri sociali obbligatori di cui all'articolo 2421 codice civile;
- scritture ausiliarie di magazzino<sup>62</sup>;
- i libri e i registri previsti dalla legislazione sul lavoro, nonché da altre disposizioni speciali<sup>63</sup>.

Il regime delle imposte minori, invece, è applicabile ai sensi degli articoli 18 e 20 del D.P.R. n. 600/1973 ad imprese individuali, alle sns, sas, ai soggetti equiparati e agli enti non commerciali che hanno un totale dei ricavi conseguiti in un intero anno non superiore a € 400.000 -per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizio- e a € 700.000 -per le imprese aventi per oggetto altre attività-.

Ricapitolando:

<b>REGIME CONTABILE</b>	<b>LIMITE RICAVI ATTIVITA' DI PRESTAZIONE DI SERVIZI</b>	<b>LIMITE RICAVI ALTRE ATTIVITA'</b>
<b>Regime semplificato delle imprese minori</b>	Ricavi < €400.000	Ricavi < €700.000
<b>Regime contabile ordinario</b>	Ricavi > €400.000	Ricavi > €700.000

Nel caso in cui l'impresa adotti il regime semplificato, le scritture contabili da tenere sono:

<sup>61</sup> Il registro dei beni ammortizzabili contiene le annotazioni relativi ai beni strumentali. In alternativa le varie annotazioni possono essere effettuate o sul libro degli inventari o sul libro giornale.

<sup>62</sup> Le scritture ausiliarie di magazzino indicano le varie movimentazioni del magazzino e della giacenza di fine esercizio. Pertanto sono obbligatorie per le imprese che per due esercizi consecutivi, presentano dei ricavi superiori a € 5.164.568,99 e rimanenze totali superiori a € 1.032.913,80.

<sup>63</sup> Si tratta del libro unico del lavoro, che ha sostituito il libro paga e matricola.

- registri dei beni ammortizzabili o annotazioni relative agli stessi nel registro IVA acquisti<sup>64</sup>;
- i libri e i registri previsti dalla legislazione sul lavoro;
- altri registri previsti da leggi speciali.

Inoltre, la legge disciplina anche la tenuta delle scritture contabili dei professionisti, altri lavoratori autonomi e gli enti non commerciali: materia complessa che non è oggetto di trattazione della presente tesi. Necessario solamente sapere che per i professionisti e altri lavoratori autonomi sono previsti sia il regime ordinario che semplificato; mentre per gli enti non commerciali è prevista l'applicazione o del regime ordinario o forfetario<sup>65</sup>.

Le scritture contabili e i relativi obblighi connessi ad esse, hanno fatto sì che dal 1970 la contabilità rappresentasse il principale strumento contro i tentativi di evasione da parte

---

<sup>64</sup> I soggetti in contabilità semplificata possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili.

<sup>65</sup> Stando a quanto afferma l'Agenzia delle Entrate: *"Possono accedere al regime forfetario i soggetti già in attività o i soggetti che iniziano un'attività di impresa, arte o professione, purché nell'anno precedente: - abbiano conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a determinati limiti -ragguagliati all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno-, diversificati in base al codice ATECO, che contraddistingue l'attività esercitata. Non concorrono alla determinazione del limite di riferimento i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore. Inoltre, quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso o alla permanenza nel regime forfetario, occorre considerare il limite più elevato tra quelli fissati per ciascuna delle attività esercitate; - abbiano sostenuto spese complessivamente non superiori a 5.000 euro lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente e per compensi erogati ai collaboratori, anche assunti per l'esecuzione di specifici progetti. Alla determinazione del limite concorrono gli utili di partecipazione erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro, nonché le somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore o dai suoi familiari; - il costo complessivo dei beni strumentali, al lordo degli ammortamenti, non superi, alla data di chiusura dell'esercizio, i 20.000 euro. Non concorrono alla formazione di detto limite i beni immobili, comunque acquisiti, e anche se detenuti in locazione, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, arte o professione. Rilevano, invece, nel calcolo del limite: per i beni in locazione finanziaria, il costo sostenuto dal concedente; per i beni in locazione, noleggio e comodato, il valore normale degli stessi determinato alla data del contratto di locazione/noleggio o comodato; per i beni in proprietà, il prezzo di acquisto. I beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, arte o professione e per l'uso personale o familiare, concorrono alla formazione del predetto limite nella misura del 50%, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo. Non concorrono, infine, al calcolo del limite dei 20.000 euro i beni strumentali all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'impresa il cui costo unitario non sia superiore a 516,45 euro.*

del contribuente e va infatti ricordato che oltre alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi -prevista dal D.P.R. n. 600/1973- vennero istituiti anche i c.d. *Centri di servizio* con lo scopo di verificare la correttezza di esse<sup>66</sup>, per poi procedere alla successiva fase di liquidazione del tributo<sup>67</sup>.

Dunque l'accertamento, con il trascorrere degli anni, iniziò ad assumere una duplice funzione: da una parte determinava il *quantum* dovuto dal contribuente e dall'altra iniziò ad esser visto come uno strumento di verifica sulla correttezza di quanto dichiarato dal contribuente stesso<sup>68</sup>.

Pertanto tutto il controllo fiscale si fondava sulla verifica delle scritture contabili tanto che l'imponibile veniva calcolata partendo dagli elementi risultanti dal bilancio.

Ancora oggi le scritture contabili risultano essere di fondamentale importanza poiché in assenza di queste ultime o nel caso in cui vi siano delle irregolarità tali da rendere inattendibile la totalità delle scritture contabili, l'Amministrazione finanziaria può utilizzare il metodo dell'accertamento induttivo puro per determinare il reddito del contribuente prescindendo dalla contestazione della contabilità.

#### **IV. Tipologie di accertamento**

L'accertamento -come affermano G. Napoli e S. Rocchi in "*Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*"- nella sua tradizionale configurazione può

---

<sup>66</sup> Considerando che la capacità operativa degli Uffici non sarebbe stata sufficiente per controllare la moltitudine di dichiarazioni, soprattutto in materia di imposte sul reddito.

<sup>67</sup> A. GIALLUCA, *Riforma fiscale: evoluzione e prospettive*, monografia, 2012.

<sup>68</sup> Si parla, in questo caso, di meccanismo di autoliquidazione e quindi di controllo solo eventuale e non generalizzato su tutte le dichiarazioni e soprattutto successivo rispetto all'attività istruttoria posta in essere dagli Uffici.



essere ricondotto a specifiche classificazioni rafforzate sul piano normativo e accumulate sia da una terminologia di riferimento uniforme, sia da caratteristiche strutturali comuni. Infatti nel diritto tributario vi sono una pluralità di norme dedicate alla configurazione di metodi di accertamento e in base a dei criteri distintivi<sup>69</sup> si possono distinguere delle diverse tipologie di accertamento -come ad esempio l'accertamento sintetico e analitico, presuntivo o non presuntivo, globale, parziale o integrativo, contabile e extracontabile ed infine accertamento con adesione-.

Una distinzione fondata sul risultato dell'accertamento è quella che si ha tra *l'accertamento analitico* e *l'accertamento sintetico*; dove il primo mira ad accertare l'eventuale importo evaso ricostruendo una o più fonti reddituali e costruendo il reddito complessivo in modo indiretto; il secondo mira direttamente alla ricostruzione del reddito.

Se invece si volessero utilizzare come criterio di classificazione dei diversi accertamenti gli strumenti utilizzati per determinare la ricchezza sfuggita alla determinazione del reddito, si avranno gli *accertamenti presuntivi* e gli *accertamenti non presuntivi*. I primi, come si evince dalla terminologia, utilizzano le presunzioni che ai sensi dell'articolo 2729 del Codice Civile devono essere gravi, precise e concordanti; mentre i secondi, utilizzano delle prove dirette -ossia dei documenti -.

Sempre tenendo in considerazione gli strumenti come criterio di classificazione, si avranno anche gli *accertamenti contabili* e gli *accertamenti extra-contabili*. Per i primi il controllo si attua sulla contabilità e sulle correzioni analitiche di essa in caso si abbiano delle prove, nel caso di omessa o infedele annotazione nelle stesse; mentre per la seconda

---

<sup>69</sup> Come ad esempio considerando il risultato, gli strumenti utilizzati, la dimensione accertata e la volontà del soggetto passivo.

tipologia di accertamento, vuoi perché la contabilità non è tenuta, vuoi perché formalmente e/o sostanzialmente irregolare/inattendibile, l'accertamento si effettua sui dati e sulle tizie raccolti o venuti a conoscenza dal Fisco, con facoltà di prescindere in tutto o in parte delle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di avvalersi di presunzioni prive di requisiti quali gravità, precisione e concordanza.

Se si utilizza il criterio della dimensione accertata si può ottenere *l'accertamento globale*, *l'accertamento parziale* e *l'accertamento integrativo*. Il primo è quello che viene utilizzato dalla prassi; l'accertamento parziale è quello che nasce per definizione incompleto<sup>70</sup> e l'accertamento integrativo si viene a creare quando, dopo aver effettuato un accertamento globale, emerge del materiale aggiuntivo utile e necessario per determinare il reddito.

Tenendo in considerazione i criteri fissati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>71</sup>, gli Uffici procedono al controllo delle dichiarazioni e all'individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione.

I controlli, secondo tali criteri, possono evidenziare che il contribuente:

- ha presentato una dichiarazione veritiera;

---

<sup>70</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè editore, pag.158.

<sup>71</sup> Il decreto n. 146 del 24 aprile 1980 ha fissato i criteri selettivi per stabilire quali contribuenti controllare e questi vengono fissati annualmente dal Ministero delle Finanze con decreto ministeriale. Nel dettaglio, i criteri selettivi possono esser suddivisi in:

- *sorteggio fiscale*, introdotto nel 1974 e parzialmente modificato nel 1980, è uno strumento annuale che seleziona un certo numero di contribuenti da sottoporre a controlli globali da parte della Guardia di Finanza;

- *il redditometro*: strumento di accertamento sintetico, che permette di determinare il reddito complessivo del contribuente basato sulla capacità di spesa di quest'ultimo;

- *coefficienti presuntivi di reddito e gli studi di settore*: hanno la stessa finalità del redditometro e consentono di determinare in modo presuntivo i ricavi, compensi e volumi d'affari realizzati dalle imprese.

- ha presentato una dichiarazione infedele -dichiarazione nella quale almeno una fonte reddituale non è indicata nel suo preciso ammontare- o incompleta- dichiarazione nella quale è omessa l'indicazione di una fonte reddituale- con conseguente accertamento in rettifica;
- ha omesso la dichiarazione, e in tale caso si procederà con l'accertamento d'ufficio;
- ha commesso delle violazioni di carattere formale.

Quindi l'attività di accertamento può essere distinta in varie metodologie e le più importanti sono: analitico, sintetico e induttivo puro, che trovano origine nel Testo Unico n. 645/1958 e sono *“espressione di differenti criteri logico-costruttivi della capacità contributiva del soggetto d'imposta, adottabili in relazione ai differenti presupposti giuridici”*<sup>72</sup>.

La scelta di adottare un metodo rispetto ad un altro dipende dalla prova di cui dispone l'Ufficio e dal comportamento del contribuente.

Partendo dalla prima tipologia e quindi dall'*accertamento analitico*, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n.600/1973 l'Ufficio procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito dichiarato risulta essere inferiore a quello effettivo o se non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione. Il punto di partenza dell'iter conoscitivo è l'individuazione delle fonti di reddito e il punto di arrivo è la determinazione del reddito

---

<sup>72</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsa Manuali, pag.1389.

effettivo attribuibile a delle fonti note, con la conseguente possibilità di dar prova dell'infedeltà del contribuente.

Possono essere soggetti all'accertamento analitico sia i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili -persone fisiche non soggette ad IVA, società semplici o assimilate ad enti non commerciali- sia i soggetti obbligati per legge alla tenuta delle scritture contabili -professionisti, artisti ed imprese commerciali-. Per quanto riguarda il controllo compiuto verso questa ultima categoria, l'accertamento prende il nome del c.d. *analitico-contabile* poiché le verifiche si basano esclusivamente sulla contabilità tenuta dal contribuente, sulle sue risultanze di bilancio e sulle dichiarazioni stesse. Il metodo in questione presuppone che la contabilità sia considerata attendibile globalmente ed è il metodo di più frequente impiego da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'accertamento analitico- contabile è disciplinato dall'articolo 39, comma primo del D.P.R. n. 600/1973, e più nel dettaglio l'Ufficio può procedere alla verifica e alla rettifica del reddito se:

- gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto allegato alla dichiarazione medesima<sup>73</sup>;
- non si ha l'esatta applicazione delle disposizioni normative del reddito d'impresa<sup>74</sup>;
- l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi, dalle dichiarazioni di altri soggetti, dai verbali

---

<sup>73</sup> Art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 lettera a).

<sup>74</sup> Art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 lettera b).

relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio<sup>75</sup>.

L'accertamento analitico- contabile a sua volta viene suddiviso in *accertamento analitico tout court* e *accertamento analitico-induttivo*. Il primo è il metodo più semplice che permette di dedurre l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi che vengono indicati nelle dichiarazioni attraverso strumenti certi e diretti come i questionari, l'esame di atti, documenti del contribuente e verbali.

Il secondo, invece, viene disciplinato dall'articolo 39, primo comma, lettera d) ed è quello che rettifica la dichiarazione considerando le scritture contabili, la cui validità non viene meno ma, in relazione a singole voci, l'Ufficio può procedere alla integrazione o correzioni induttiva delle stesse, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti e più precisamente *“nel caso in cui 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 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio”*.

In conclusione, la rettifica della dichiarazione viene definita analitica quando l'Ufficio riesce a determinare il maggior reddito per fonte di reddito o le indebite detrazioni effettuate dal contribuente, o attraverso i dati contenuti nelle dichiarazioni, così come quelli che derivano dal confronto con le dichiarazioni degli anni precedenti e ancora con le notizie derivanti da dichiarazioni di altri contribuenti, o che comunque siano desunte a

---

<sup>75</sup> Art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 lettera c), nel dettaglio prende il nome di accertamento analitico contabile tout court.

seguito di indagini. I vari dati raccolti durante la fase istruttoria e comunicati all'Anagrafe Tributaria, le dichiarazioni stesse e le dichiarazioni degli anni precedenti permettono di desumere l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati riportati nelle dichiarazioni dei contribuenti. Questa viene definita rettifica ordinaria in quanto è basata su elementi documentali idonei a disattendere direttamente le risultanze delle scritture contabili, con caratteristiche di globalità e unicità<sup>76</sup>.

Per quanto riguarda l'*accertamento sintetico*, disciplinato dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, interessa esclusivamente le persone fisiche e mira a ricostruire il reddito complessivo<sup>77</sup> del contribuente trovando la sua legittimazione nell'articolo 2 della Legge n.825 del 9 ottobre 1971.

A partire dai periodi di imposta 2009 e successivi l'articolo 22 del D.L n. 78/2010 ha apportato delle rilevanti modifiche alla disciplina, con finalità di adeguare l'accertamento sintetico al "*mutato contesto socio-economico, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio*". I cambiamenti apportati con il D.L. n.78/2010 non hanno modificato la base logica dell'accertamento sintetico, ma solamente le tipologie di spese rilevanti per l'attivazione della metodologia in esame.

---

<sup>76</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*. F.TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*.

<sup>77</sup> Sintetico quindi, sta a significare "mirato direttamente al reddito complessivo" Cass., Sez. trib., 17 giugno 2002, n.8665 .

Più nel dettaglio gli elementi e le circostanze di fatto certe sono state sostituite con le spese di qualsiasi genere e sono state eliminate le bipartizioni tra spese correnti<sup>78</sup> e per incrementi patrimoniali<sup>79</sup>.

In sostanza, in questo quadro è stata valorizzata la spesa come indizio<sup>80</sup> partendo dall'individuazione di un indice di tenore di vita, seguendo poi con la quantificazione della spesa correlata ed infine l'imputazione della spesa al reddito.

Quanto al primo passaggio, ossia l'individuazione dell'indice del tenore di vita, va detto che esso deve essere *“un elemento e una circostanza di fatto certa”* -come afferma l'articolo 38, comma 4, del D.P.R. n.600/1973- e l'individuazione di esso è agevole quando è collegato all'acquisto di beni registrati.

Il recente strumento che è stato introdotto è il nuovo redditometro – articolo 38 D.P.R. n. 600/1973, comma 5- che consente agli Uffici di quantificare a priori il reddito complessivo in base alla disponibilità di alcuni beni-indici indicativi di capacità contributiva individuati con il Decreto Ministeriale delle Finanze.

Con tale Decreto<sup>81</sup>, vengono stabilite le modalità in base alle quali l'Ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito complessivo in relazione a elementi indicativi di capacità contributiva<sup>82</sup>.

---

<sup>78</sup> Come ad esempio autovetture, domestici, appartamenti, ecc.

<sup>79</sup> Utilizzati dal Fisco per ricostruire il reddito. Esempio: un soggetto acquista un immobile di €100.000 allora il Fisco andava a considerare €20.000 all'anno nel computo del reddito accertabile sia nell'anno dell'acquisto che per i 4 anni successivi.

<sup>80</sup> Il ragionamento sottostante è che, usualmente, la spesa di un soggetto è alimentata dal suo reddito.

<sup>81</sup> Decreto del 24 dicembre 2012: *“Contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito”*.

<sup>82</sup> Per elemento indicativo di capacità contributiva si intende la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento e ovviamente, trattasi di presunzioni semplici.

Tali elementi sono indicati nella Tabella A allegata al provvedimento e le voci di spesa sono state aggregate in diverse macro-categorie così suddivise:

- consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature;
- abitazioni; combustibili ed energia;
- mobili, elettrodomestici e servizi per la casa;
- sanità;
- trasporti;
- comunicazioni;
- tempo libero, cultura e giochi;
- istruzione;
- altri beni e servizi;
- investimenti.

Il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva viene determinato tenendo in considerazione la spesa media, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente e tale ammontare corrisponde alla spesa media che risulta dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie effettuata su campioni significativi di contribuenti.

Oltre a ciò, con la vigente disciplina, è stato modificato anche il contenuto induttivo degli elementi che permettono di identificare il reddito complessivo accertabile. E questi sono:



- l'ammontare delle spese, anche diverse rispetto a quelle indicate nella tabella A che, dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, risultano sostenute dal contribuente;
- quota parte, attribuibile al contribuente, dell'ammontare della spesa media ISTAT riferita ai consumi del nucleo familiare di appartenenza, determinata: nella percentuale corrispondente al rapporto tra il reddito complessivo attribuibile al contribuente ed il totale dei redditi complessivi attribuibili ai componenti del nucleo familiare; in assenza di redditi dichiarati dal nucleo familiare, nella percentuale corrispondente al rapporto tra le spese sostenute dal contribuente ed il totale delle spese dell'intero nucleo familiare, risultanti dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria;
- l'ammontare delle ulteriori spese riferite ai beni e servizi, presenti nella tabella A, nella misura determinata considerando la spesa rilevata da analisi e studi socio economici;
- quota relativa agli incrementi patrimoniali del contribuente imputabile al periodo d'imposta, nella misura determinata con le modalità indicate nella tabella A;
- quota di risparmio riscontrata, formatasi nell'anno.

Quindi in conclusione, l'accertamento sintetico determina una maggiore capacità contributiva utilizzando sia le rettifiche analitiche dei redditi delle varie categorie, e quindi elementi certi e diretti, sia le rettifiche induttive e quindi utilizzando il contenuto presuntivo di elementi e circostanze in possesso dell'Ufficio<sup>83</sup>.

---

<sup>83</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsa Manuali, pag. 1623.

L'Ufficio, come cita l'articolo 38 del D.P.R. n. 600/1973, comma 4, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

La metodologia sintetica, "scatta" quando la determinazione del reddito complessivo netto quantificato con il metodo analitico, risulta in evidente contrasto con la realtà, nel senso che fatti-indici, relativi al tenore di vita, alle spese effettuate o ad altri elementi o circostanze, inducono a far rientrare l'esistenza di redditi che siano stati sottratti alla valutazione<sup>84</sup>. Quindi i fatti-indici o beni-indici, costituiscono i fatti noti mentre il reddito o i redditi presunti i fatti ignoti.

Oltre a ciò l'accertamento sintetico scatta anche quando la dichiarazione è incompleta, falsa o quando ha un carattere analitico apparente per la inidoneità "*dei documenti giustificativi a provare la veridicità della situazione economica rappresentata*"<sup>85</sup>. Pertanto l'Ufficio deve indicare i fatti-indici che presuppongono la presenza/disponibilità di un reddito complessivo superiore a quello accertabile analiticamente e sproporzionato all'entità delle erogazioni complessivamente affermate dal contribuente<sup>86</sup> e condizione

---

<sup>84</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsa Manuali, pag. 1624.

<sup>85</sup> Si veda Cass. del 13 gennaio 1981, n.271.

<sup>86</sup> Si veda Cass. del 12 ottobre 1981.

necessaria è quella che il reddito complessivo accertabile debba eccedere di almeno un quinto quello dichiarato<sup>87</sup>.

Detto ciò, l'Amministrazione finanziaria sarà legittimata ad emettere un avviso di accertamento e spetterà al contribuente dimostrare che il mantenimento dei beni che risultano in suo possesso è finanziato da redditi esenti -e come tali non suscettibili di dichiarazione-, da smobilizzi patrimoniali, da elargizioni del coniuge o genitore o, in generale, offrire qualunque giustificazione che escluda la percezione di redditi non dichiarati al fisco<sup>88</sup>.

In ambito riguardante le presunzioni, l'accertamento sintetico è simile all'accertamento induttivo puro o extracontabile con la differenza che mentre nell'accertamento sintetico queste devono essere gravi, precise e concordanti, nell'accertamento induttivo puro tali requisiti possono anche mancare.

Per quanto riguarda l'ultima tipologia d'accertamento troviamo *l'accertamento induttivo puro o extracontabile*, che viene disciplinato dall'articolo 39, comma secondo del D.P.R. n. 600/1973

Esso deve avvenire solamente dopo aver verificato le dichiarazioni dei redditi -se prodotte- i relativi allegati, il bilancio nella sua totale composizione: stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, oltre agli altri allegati che accompagnano il bilancio stesso.

---

<sup>87</sup> A tale proposito è bene fare una distinzione tra reddito dichiarato e reddito accertato. Il reddito dichiarato è il reddito presunto dal contribuente, senza prove; mentre il reddito accertato è il reddito sottoposto ad accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>88</sup> M. ANGELETTI, *La lotta all'evasione fiscale: accessi, ispezioni e verifiche*, monografia, 2013.

Il ricorso all'accertamento induttivo puro o extracontabile è permesso qualora:

- il reddito di impresa o di lavoro autonomo sia stato integralmente omesso nella dichiarazione;
- dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto ovvero ha sottratto all'ispezione una o più scritture contabili obbligatorie ovvero se non sono disponibili a causa di forza maggiore;
- le omissioni, le false o inesatte indicazioni accertate dall'Ufficio con apposito verbale, siano così gravi, numerose e ripetute da rendere le scritture contabili inattendibili nel loro complesso per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;
- il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli Uffici, ai sensi dell'articolo 32, comma 1, nn.3 e 4, del D.P.R. n. 600/1973 o dell'articolo 51, comma 2, nn.3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972<sup>89</sup>;
- sia omessa la presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o siano indicate cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché in caso di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15%, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione<sup>90</sup>.

---

<sup>89</sup> Ipotesi introdotta dall'art.25, comma 3, della Legge 18 febbraio 1999, n. 28 ed inserita nell'art. 39, comma 2, dall'art.35, comma 3, del D.L- n 223/2006.

<sup>90</sup> Presupposto sostituito dall'art. 8, comma 4, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, modificato in sede di conversione, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, a decorrere dal 29 aprile 2012.

L'accertamento induttivo puro è un accertamento basato su una ricostruzione del reddito presuntiva, riguardante quattro tipologie di soggetti: persone fisiche che esercitano attività imprenditoriale<sup>91</sup>, professionisti o esercenti arti<sup>92</sup>, società di persone ed equiparate e soggetti Ires<sup>93</sup>.

In sostanza è un accertamento che consente all'Ufficio di determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie raccolti o venuti a sua conoscenza, con la facoltà di prescindere in tutto o in parte delle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto assenti e di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza quando si verifica almeno uno dei requisiti sopra elencati.

Dopo aver introdotto l'accertamento induttivo puro è bene fare un paragone sia con l'accertamento sintetico che con quello contabile. L'accertamento sintetico e induttivo puro molto spesso vengono posti sullo stesso piano poiché entrambi si basano su una ricostruzione presuntiva. Ma oltre ad avere dei punti d'incontro devono esser distinti poiché si basano su presupposti giuridici differenti, riguardano categorie di contribuenti diverse -coincidenti solamente con i lavoratori autonomi ed imprenditori individuali- ed infine giungono a delle finalità differenti. Infatti l'accertamento sintetico determina la

---

<sup>91</sup> Soggetti definiti dall'art. 55 del TUIR.

<sup>92</sup> Soggetti definiti dall'art.53 del TUIR.

<sup>93</sup> Soggetti definiti dall'art. 73 del TUIR ergo:

- società per azioni e in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperative; società di mutua assicurazione; società europee;
- enti pubblici e privati diversi dalle società nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, aventi per oggetto esclusivo l'esercizio di attività commerciali;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello stato.

complessità del reddito dei contribuenti, mentre l'accertamento induttivo mira a ricostruire le singole fonti di reddito, d'impresa e di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda l'accertamento contabile e extracontabile le differenze sono assai nette: nel primo caso si modificano o integrano degli elementi attivi e passivi per giungere alla quantificazione del reddito; mentre nel secondo caso la ricostruzione e la quantificazione del reddito costituiscono l'oggetto stesso dell'attività di accertamento.

## **V. Evoluzione della normativa tributaria e nascita dell'accertamento induttivo puro o extracontabile**

Dopo aver descritto le diverse tipologie di accertamento previste dal nostro ordinamento, è necessario soffermarsi sull'evoluzione della normativa e sulle novità legislative che hanno coinvolto sia il sistema tributario che, nel dettaglio, l'accertamento induttivo puro.

Risulta utile riepilogare le tappe che hanno portato prima all'affermazione del principio dell'analiticità dell'accertamento<sup>94</sup> e, successivamente al suo abbandono, ripercorrendo la storia evolutiva del sistema tributario partendo dall'Unità d'Italia fino ai giorni nostri.

---

<sup>94</sup> Il legislatore tributario ha individuato nell'accertamento analitico la regola per la determinazione del reddito imponibile.

L'analiticità è stata intesa, dal legislatore, sia come strumento per adeguare il più esattamente possibile il reddito imponibile al reddito effettivo, sia come parametro di comportamento del contribuente e dell'amministrazione finanziaria.

L'abbandono dell'accertamento analitico ed il successivo passaggio dall'accertamento contabile a quello extracontabile, viene giustificato secondo S. Capolupo, da alcune considerazioni come: l'ampliamento della soggettività passiva e quindi una mancata evoluzione dell'Amministrazione finanziaria; l'inattendibilità del binomio correttezza formale e sostanziale delle scritture contabili; le dimensioni del debito pubblico; la crisi statunitense del 2007.

Dopo il 1861, solamente nel 1923 vennero compiuti importanti cambiamenti e infatti con la “Riforma Meda” venne introdotta l’imposta fondiaria su terreni e fabbricati, e l’imposta di ricchezza mobile sui redditi da capitale e da lavoro.

Dal 1923 si ebbe un periodo di “stasi” terminato nel 1952 attraverso l’introduzione della “Riforma Vanoni” che vedeva l’immissione di nuove imposte personali sul reddito complessivo prodotto dal contribuente.

Fino a tale periodo e anche nei periodi successivi, nel sistema tributario, si aveva una sorta di equivalenza tra accertamento analitico e perequazione tributaria<sup>95</sup>, e infatti la distinzione tra reddito effettivo e reddito una tantum fu introdotta solamente nel 1963 con gli articoli 7 e 8 della Legge n 1231 e il processo evolutivo ha toccato l’apice con la riforma tributaria degli anni ‘70 ed in particolare con la legge del 9 ottobre 1971, n. 825 e poi con gli articoli 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 e 39, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

Quindi il terzo periodo che vede coinvolta la storia tributaria è quella che va dal 1951 al 1971 con l’introduzione della “Riforma Visentini”. Quest’ ultima aveva come obiettivo principale, quello di realizzare una perequazione tributaria ed altro obiettivo era quello di rendere più organica la materia tributaria, poiché fino a quel momento era stata caratterizzata da una normativa eccessiva e poco chiara.

E’ interessante sapere che la riforma in questione nacque per effetto di una spinta comunitaria e rimase un punto fermo dell’evoluzione del sistema tributario italiano tanto

---

<sup>95</sup> E quindi, secondo S. Capolupo nel *Manuale dell’accertamento delle imposte*, si ricorreva all’accertamento analitico nei confronti dei soggetti tassabili in base a bilancio.

che nuove riforme vennero compiute solamente dopo circa venti anni con la “Riforma Visco” nel 1998.

La volontà del legislatore, durante il periodo che va dal 1951 al 1971 era quella di assicurare al contribuente una maggior garanzia rispetto ad un privilegio dell’Amministrazione finanziaria e quindi di basarsi sul reddito effettivo e certo. Tale indirizzo venne sintetizzato nel principio direttivo presente nell’articolo 10 n.4 della Legge n.825/1971 nella quale si delegava il Governo ad emanare una normativa che consentisse il ricorso alla prova per presunzioni *“dell’esistenza di attività non dichiarate o dell’inesistenza di passività dichiarate”* in presenza di *“requisiti indicati nel comma 1 dell’articolo 2729<sup>96</sup> del Codice Civile”*<sup>97</sup>.

Come affermato precedentemente, nel corso dell’evoluzione normativa si ha avuto un effettivo abbandono del principio analitico, in particolare con l’introduzione degli studi di settore -Legge 29 ottobre 1993, n. 427- e con l’integrazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 per quanto riguarda le fonti di prova per la ricostruzione induttiva del reddito dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

La riforma tributaria del 1973 inizialmente aveva assunto come base dell’accertamento dei redditi di imprese e professionisti, la regola dell’utilizzo dei dati contabili. Ciò aveva comportato la scelta di stabilire che per tali categorie di contribuenti, la rettifica o

---

<sup>96</sup> 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.”*

<sup>97</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1691.



l'accertamento d'ufficio dovessero partire dal dato della contabilità e dalla confutazione analitica delle relative risultanze<sup>98</sup>.

Tuttavia, già nel 1973 il legislatore aveva dovuto prevedere il fatto che la contabilità potesse anche non essere utilizzata e quindi ecco spiegato il motivo per il quale venne introdotto il comma 2 dell'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973<sup>99</sup> che consentiva di prescindere dalla contabilità quando, dall'ispezione degli organi verificatori, risultava che il contribuente non avesse tenuto la contabilità, l'avesse sottratta all'ispezione, essa non fosse disponibile a causa di forza maggiore o essa presentava gravi irregolarità da esser considerata globalmente inattendibile. In questi casi –cui si aggiungeranno altri negli anni successivi- era prevista fin dall'origine la possibilità di avvalersi di dati e notizie raccolti dal Fisco per determinare le voci rilevanti per l'accertamento.

Successivamente nel 1999 venne introdotto come causa dell'accertamento induttivo puro, l'ipotesi in cui il contribuente non desse seguito agli inviti disposti dagli Uffici ai sensi dell'articolo 32 del D.P.R. n.600 del 1973.

Inoltre con il D.L. del 2011, successivamente modificato dall'articolo 8, comma 4, D.L 2 marzo 2010, n.16 venne introdotta anche la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento induttivo puro quando si rilevava l'omessa o infedele indicazione degli elementi previsti nei modelli per la comunicazione di dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli.

---

<sup>98</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè editore, pag. 157.

<sup>99</sup> Per l'Art. 39 D.P.R. 600/1973 si veda il paragrafo "*Tipologie di accertamento*".

A conclusione di tale analisi è possibile affermare che sempre più, la tendenza politica e giuridica sembra essere quella di operare d'Ufficio anche gli accertamenti induttivi extracontabili, tralasciando le ispezioni contabili e quindi la verifica di attendibilità delle risultanze. Ovviamente questa tendenza è un compromesso necessario dovuto da un aumento del gettito fiscale e dalla *“rinuncia all'attività accertativa nei confronti di chi si adegua ad una sorta di concordato collettivo”*<sup>100</sup>.

Quindi, fin dagli anni '90 si ha avuto un incremento dell'utilizzo dei criteri induttivi basati sui c.d. *“automatismi”*, con la conseguenza di una trasformazione del concetto di reddito tassabile, passando da reddito effettivo -determinato analiticamente in base alla contabilità- a reddito normale -determinato ex ante in base a strumenti di calcolo presuntivi- ed è proprio per tale motivo che l'Amministrazione finanziaria si sta dotando sempre più di strumenti istruttori e di rettifica automatizzati e di massa.

## **VI. Evoluzione delle attività dell'Amministrazione finanziaria**

*“La riforma tributaria rimarrà sulla carta, o sarà da considerarsi fallita, se alle nuove norme non si accompagnerà un insieme di comportamenti da parte dei protagonisti sui quali quelle norme si rivolgono, e cioè i contribuenti e l'amministrazione finanziaria”*<sup>101</sup>.

Da tale citazione è bene riflettere e aprire questo nuovo paragrafo all'insegna dell'evoluzione delle attività utilizzate dall'Amministrazione finanziaria, poiché oltre ai contribuenti l'altro protagonista che rende il sistema tributario funzionante è l'Amministrazione finanziaria e i suoi strumenti.

---

<sup>100</sup> DE MITA, *Alla ricerca di una cultura giuridica nella legge 413/1991*.

<sup>101</sup> Citazione di A. Pedone nel 1979.

Le attività che vengono svolte dall'Amministrazione finanziaria si possono dividere in tre fasi: istruttoria, accertamento e riscossione.

La *fase istruttoria* del procedimento di accertamento si identifica con l'insieme delle attività poste in essere dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria per verificare il corretto adempimento delle norme tributarie ed è volta alla ricerca di imponibili non dichiarati<sup>102</sup>.

I poteri di controllo che la legge mette a disposizione sono:

- invio al contribuente di richieste di informazioni, dati, documenti o inviti a comparire con il fine di reperire elementi utili ai fini dell'accertamento;
- acquisizione tramite banche dati o tramite richieste di informazioni a terzi soggetti, di informazioni utilizzabili per l'accertamento;
- intervento diretto presso i luoghi nei quali il contribuente svolge la sua attività.

I poteri di cui sopra, vengono denominati poteri diretti, mentre i poteri indiretti sono quelli che si riferiscono all'irrogazione delle sanzioni.

Tra gli strumenti istruttori vengono considerati anche i controlli formali e i controlli bancari, - si veda paragrafo "*Controlli sulle dichiarazioni*" - il reperimento di dati presso l'Anagrafe tributaria<sup>103</sup> e i dati trasmessi dagli intermediari finanziari tramite l'Archivio

---

<sup>102</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag. 55

<sup>103</sup> Anagrafe tributaria, disciplinata dall'art. 7 del D.P.R. 605/1973, consiste in una banca dati a disposizione del Fisco all'interno della quale si raccolgono dati e notizie rilevanti ai fini della valutazione della capacità contributiva e vengono utilizzati al fine dell'attività di accertamento.

dei rapporti finanziari o tramite le c.d. indagini finanziarie<sup>104</sup> e lo scambio di informazioni con autorità fiscali estere<sup>105</sup>.

Nella prassi le fasi dell'attività istruttoria si suddividono in: accesso, ispezioni e verifiche.

L'*accesso* consiste nel potere di entrare in locali<sup>106</sup> anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività d'impresa o di lavoro autonomo, da parte degli organi verificatori al fine di procedere ad ispezioni documentali, a verifiche, a ricerca di atti e documenti utili ai fini dell'accertamento.

Successivamente all'accesso si ha la fase riguardante *l'ispezione documentale* e le effettuazioni di rilevazioni e riscontri. In linea generale si fa un'analisi delle scritture contabili, dei libri, dei registri e dei documenti, ma anche il raffronto con altri documenti reperiti o ancora con la documentazione contabile di soggetti terzi che hanno intrattenuto rapporti economici con il contribuente sottoposto a verifica.

Per quanto riguarda *le verifiche*, sono finalizzate ad appurare la corrispondenza reale con quella rappresentata nelle risultanze contabili e possono distinguersi in dirette e indirette.

---

<sup>104</sup> Le banche e gli intermediari finanziari possono fornire dati all'Amministrazione finanziaria attraverso le informazioni che:

- confluiscono nella sezione speciale dell'Anagrafe tributaria denominata Archivio dei rapporti finanziari;
- alimentano le indagini finanziarie.

<sup>105</sup> L'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio di informazioni con le altre autorità competenti degli Stati appartenenti all'Unione Europea.

<sup>106</sup> Per locale deve intendersi ogni spazio chiuso e delimitato nell'esclusiva disponibilità, anche temporanea, di un soggetto e sottratto al libero ingresso di altrui individui. Secondo l'Amministrazione Finanziaria, tale termine ricomprende non solo gli immobili e le relative pertinenze, ma anche alcuni beni mobili, quali principalmente, autovetture, aeromobili e natanti, che, in quanto sottoposti all'esclusivo dominio di una persona e oggettivamente destinabili all'esercizio di attività lavorative, ove risultino funzionalmente collegati all'attività economica cui si riferisce l'attività ispettiva, possono essere soggetti ad accesso – Circolare della Guardia di Finanza 29 dicembre 2008 n.1.

Le verifiche dirette sono finalizzate a controllare situazioni di carattere materiale oggetto di osservazione diretta da parte dei verificatori e che consentono un immediato confronto con le risultanze contabili<sup>107</sup>. Le verifiche indirette hanno come scopo ultimo quello di ricostruire in via presuntiva le effettive dimensioni dell'attività economica attraverso l'elaborazione di un insieme di dati.

A conclusione delle attività, gli organi verificatori redigono, sottoscrivono e consegnano al contribuente il Processo Verbale di Constatazione -noto come PVC- e l'assenza di esso o la sua mancata comunicazione ai contribuenti nega la validità del conseguente avviso di accertamento che, pertanto sarà nullo<sup>108</sup>.

Gli interventi normativi in tema di verifiche hanno subito delle modifiche durante il corso degli anni ed a tale proposito è bene ricordare l'articolo 12 della legge n. 2012/2000 -noto come Statuto del contribuente- che ha introdotto due importanti novità: da una parte il fatto che le verifiche non debbano compromettere l'attività del contribuente e dall'altra che i controlli devono essere effettuati entro i 30 giorni lavorativi.

Successivamente alla fase istruttoria, viene avviato da parte dell'Amministrazione finanziaria l'*accertamento* ossia l'attività di controllo rivolto ai contribuenti che varia a seconda dell'oggetto cui è rivolto.

Infatti esso può rappresentare sia la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, sia l'applicazione sostanziale delle disposizioni relative ai criteri di determinazione della base imponibile e dell'impresa<sup>109</sup> e come descritto precedentemente,

---

<sup>107</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.146

<sup>108</sup> Si veda Cass. dell' 11 Settembre 2013, n.20770.

<sup>109</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.159

nel nostro ordinamento tributario esistono una pluralità di accertamenti rivolti o ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili -si veda accertamento analitico contabile, accertamento analitico induttivo, accertamento induttivo puro o extracontabile- o ai soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili -in questo caso si parla di accertamento analitico, analitico induttivo e accertamento sintetico-.

L'ultima attività svolta dall'Amministrazione finanziaria è quella che si riferisce alla *riscossione* delle sanzioni che sorgono dal mancato pagamento delle imposte. Questo perché la violazione di norme tributarie ha come conseguenza l'applicazione di sanzioni che si dividono in amministrative -e quindi relative alla richiesta di pagamento di una somma di denaro-, e in accessorie -consistenti nella interdizione delle cariche amministrative, delle partecipazioni a gare, del conseguimento di licenze, concessioni, autorizzazioni e consistenti anche nella sospensione dell'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa-.

Il diritto a riscuotere la sanzione irrogata si prescrive in assenza di ricorso entro i cinque anni e generalmente la sanzione riferita al tributo si trova nell'atto con cui viene rilevata l'infrazione. Il mezzo maggiormente utilizzato per riscuotere la maggiore imposta da parte dell'Agente della Riscossione, è la cartella di pagamento che costituisce sia titolo esecutivo sia atto di precetto e può essere o un atto della riscossione di imposte già accertate o, in altri casi, il primo provvedimento formale con il quale l'Agenzia delle Entrate contesta una violazione al contribuente e procede al recupero delle maggiori imposte<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag. 971.

È importante fare una distinzione tra gli atti della riscossione e gli atti della fase di accertamento poiché questi ultimi impongono un pagamento del tributo, mentre gli atti della riscossione corrispondono al pagamento del tributo che può avvenire o mediante versamento diretto o a seguito di una iscrizione a ruolo.

Nella materia relativa alla riscossione ci sono stati enormi cambiamenti durante il corso degli anni passati e tanti altri ce ne saranno durante il futuro -basti pensare alla sostituzione di Equitalia S.p.A.-.

Ad oggi, il sistema di riscossione che viene preferito dai legislatori è quello che vede uno stretto legame tra il momento di determinazione dell'imposta e quello relativo alla riscossione, in modo tale da ridurre le inefficienze burocratiche che caratterizzano il nostro Paese.

Il lavoro di ricerca svolto fin qui, ha dato dei diversi risultati riguardanti l'evoluzione dei poteri a disposizione degli Uffici e le diverse modalità di accertamento, tanto che soltanto a partire dagli anni '90 le novità legislative, gli strumenti di verifica e di accertamento si sono iniziati a potenziare passando dall'introduzione dell'accertamento bancario e l'abrogazione del segreto bancario al potenziamento e la crescita delle banche dati e degli obblighi di comunicazione tra Fisco e contribuente.

Quindi già da queste prime analisi si evince come negli ultimi anni si sta vivendo una vera e propria svolta riguardante il mondo dell'accertamento fiscale e della lotta all'evasione poiché si sta ricorrendo sempre più all'utilizzo di strumenti basati su "automatismi" che precedentemente venivano visti come procedure straordinarie.





## Capitolo II

### *Accertamento induttivo extracontabile tra prassi e dottrina*

#### **I. Accertamento induttivo puro o extracontabile**

L'accertamento induttivo puro o extracontabile –da ora in poi induttivo extracontabile– viene disciplinato dall'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600/1973 e rappresenta per l'Amministrazione finanziaria uno strumento di accertamento di grande rilievo, in quanto rende inefficace la protezione fiscale del contribuente garantita dalla contabilità.

L'articolo sopra citato disciplina l'accertamento induttivo extracontabile come segue:

*“In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte delle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d)<sup>111</sup> del precedente comma:*

- a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;*
- b) lettera abrogata;*
- c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'articolo 33<sup>112</sup> risulta che il contribuente non ha tenuto o comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'articolo ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;*

---

<sup>111</sup> Le cosiddette presunzioni semplici dotate di precisione, gravità e concordanza.

<sup>112</sup> L'articolo 33 del D.P.R. n. 600/1973 disciplina gli accessi, le ispezioni e le verifiche alla fine dei quali si devono trasmettere agli Uffici che richiedono informazioni, i risultati dei controlli eseguiti o gli elementi acquisiti utili ai fini dell'accertamento.

d) *quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni 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 inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'articolo 14<sup>113</sup> del presente decreto;*

*d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32<sup>114</sup>, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o*

---

<sup>113</sup> L'articolo 14, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 disciplina nel dettaglio le scritture ausiliarie di magazzino che devono essere tenute dalle società, dagli enti e dagli imprenditori professionali, in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità.

Nelle scritture contabili devono essere registrate:

- le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita;
- le quantità dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione;
- le quantità dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati;
- le quantità degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti;
- le quantità delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

Le categorie dei beni possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese e nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, le diminuzioni e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il 20% di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati.

<sup>114</sup> L'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 invita i contribuenti, indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere agli uffici delle imposte, atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, compresi i documenti di cui al successivo articolo 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Inoltre tale articolo dà la possibilità agli uffici di

*dell'articolo 51<sup>115</sup>, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633;*

*d-ter)nda: per accertamenti notificati fino all'1 marzo 2012 –quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazioni dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471;*

*d-ter) nda: per accertamenti notificati fino dal 2 maro 2012 - <<...in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione. >>*

---

inviare ai contribuenti dei questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati.

<sup>115</sup> L'articolo 51 del D.P.R. n. 633/1972 disciplina i compiti degli uffici in quanto possono inviare questionari ai soggetti che esercitano imprese, arti e professioni, con invito a restituirli compilati e firmati. I questionari sono relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori. Inoltre gli uffici possono invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse.

Al verificarsi di almeno uno dei presupposti sopra citati, all'Amministrazione finanziaria spettano tre facoltà<sup>116</sup>: quella di determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza; la facoltà di prescindere tutto o in parte dalle scritture contabili in quanto esistenti oppure ancora di avvalersi di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza<sup>117</sup> attraverso l'utilizzo delle c.d. *presunzioni semplicissime*.

La facoltà di disattendere il contenuto delle scritture contabili esenta l'Ufficio dall'onere della prova<sup>118</sup>, ma allo stesso tempo aumenta la difficoltà di quest'ultimo poiché deve dimostrare, in modo preventivo, l'infedeltà delle scritture contabili<sup>119</sup>. Tale compito può risultare semplice e agevole quando il contribuente da accertare detiene la contabilità semplificata, ma allo stesso tempo può essere una mansione molto complessa e gravosa nel caso di contabilità ordinaria tanto che, durante i contenziosi tributari tra Amministrazione finanziaria e contribuente, tale compito risulta essere una delle cause più frequenti di soccombenza da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Appunto per questo, la facoltà di disattendere le scritture contabili va valutata caso per caso al fine di evitare, in sede contenziosa, che l'Amministrazione finanziaria anziché uscirne vittoriosa a causa della gravità dei comportamenti posti in essere dal contribuente,

---

<sup>116</sup> La facoltà è la situazione giuridica del soggetto di diritto che può tenere un determinato comportamento consentito dalla norma e indica l'opposto del dovere o dell'obbligo di non tenere quel determinato comportamento.

<sup>117</sup> Riguardante suddetto argomento si veda il paragrafo "*Strumenti alla base dell'accertamento induttivo extracontabile: le presunzioni semplicissime*".

<sup>118</sup> L'onere della prova è un principio giuridico generale secondo il quale chi vuole dimostrare l'esistenza di un fatto ha l'obbligo di fornire le prove per l'esistenza del fatto stesso- articolo 2697 del Codice Civile-.

<sup>119</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1710. Inoltre per approfondimenti si veda il capitolo "*Contabilità inattendibile*".

venga a trovarsi in una situazione di assoluta debolezza a causa della scarsa efficacia degli elementi di supporto indicati nella motivazione dell'atto impositivo<sup>120</sup>.

Nell'accertamento induttivo extracontabile l'onere della prova si basa sull'esistenza o meno di uno dei presupposti<sup>121</sup> indicati nell'articolo 39 del D.P.R. n.600/1973, ed è proprio in tale momento che la discrezionalità<sup>122</sup> dell'Amministrazione finanziaria trova la massima valorizzazione e considerazione poiché il funzionario dell'Ufficio potrà scegliere se procedere con la ricostruzione del reddito adottando il metodo analitico-contabile o quello extracontabile<sup>123</sup>, dopo aver valutato il contenuto delle scritture contabili e la loro inattendibilità giuridica<sup>124</sup>.

L'utilizzo del metodo analitico -come sostiene l'Amministrazione finanziaria- deve essere sempre anteposto al metodo extracontabile col fine di ricercare tutti quegli elementi<sup>125</sup> che risultano essere utili per la quantificazione del reddito effettivo.

---

<sup>120</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1713.

<sup>121</sup> Presupposti quali:

- reddito d'impresa non indicato in dichiarazione;
- non tenuta delle scritture contabili risultanti dal verbale d'ispezione;
- gravi omissioni, sottrazione e inesattezze ripetute da rendere la contabilità inattendibile;
- non trasmissione da parte del contribuente di documenti o questionari richiesti dall'Amministrazione finanziaria;
- omessa/infedele compilazione dei modelli degli studi di settore -novità introdotta nel 2012-.

<sup>122</sup> Potere della Pubblica Amministrazione di adottare una decisione effettuando, in base alla legge, una scelta fondata sulla ponderazione di un interesse pubblico primario con interessi secondari, pubblici, privati, o collettivi. In altri termini è il potere di comparare e scegliere tra diversi interessi coinvolti dall'azione amministrativa. -Enciclopedia Treccani-

<sup>123</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1711.

<sup>124</sup> Inattendibilità che può verificarsi sia sul piano formale che su quello sostanziale. Per quanto riguarda l'inattendibilità sul piano *formale* si riferisce alla mancanza di bollatura e vidimazione delle scritture contabili, ripetute cancellazioni illeggibili, abrasioni e ancora mancanza di reperimento della contabilità presso la sede amministrativa o esibita con ritardo ingiustificato. Mentre l'inattendibilità *sostanziale* si verifica nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria sia in possesso di elementi probatori sufficienti a far ritenere che parte delle operazioni effettuate non siano state contabilizzate. Un esempio pratico è il caso in cui a fronte di fatture di acquisto registrate dai clienti, non corrisponde un'analoga annotazione sul registro delle fatture emesse. Altro esempio è nel caso in cui vi siano dei versamenti sul conto corrente senza la necessaria corrispondenza contabile, e così via discorrendo.

<sup>125</sup> Qualsiasi elemento anche quello favorevole al contribuente.

In sostanza “in presenza dei presupposti che constano il ricorso all’ accertamento induttivo extracontabile, all’ Ufficio non è preclusa la possibilità di procedere ad accertamento analitico, rinunciando ad una sua facoltà, mentre al ricorrere dei presupposti per l’ accertamento in via analitica, non può procedersi ad accertamento induttivo extracontabile”.

La scelta del metodo di accertamento da utilizzare tra quello analitico e quello induttivo extracontabile, spetta all’ Ufficio ed essendo una decisione non facile è stato necessario stabilire un principio guida che si basa su tre fondamenti, che concorrono in un’ unica direzione. Il primo è la necessità che l’ attività della Pubblica Amministrazione sia efficiente, diligente e trasparente; il secondo è che il contribuente può e deve difendere le proprie ragioni in modo adeguato<sup>126</sup> e terzo è che il giudizio deve svolgersi davanti ad un giudice imparziale<sup>127</sup> e di merito.

Comunque sia, l’ obiettivo dell’ Amministrazione finanziaria rimane sempre quello di avvicinare il più possibile il risultato dell’ accertamento alla reale capacità contributiva<sup>128</sup> oltre che dimostrare l’ esistenza dei fatti che costituiscono la maggiore imposta -fornendo la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori di un maggior reddito-.

---

<sup>126</sup> Si veda il contraddittorio.

<sup>127</sup> A tale proposito si veda l’ articolo 111 della Costituzione il quale afferma che *“La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*.

<sup>128</sup> La capacità contributiva è un principio fondamentale del diritto tributario, espressamente sancito dall’ articolo 53 della Costituzione e può avere due significati:

- dal punto di vista dello Stato significa che le leggi tributarie non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva;
- dal punto di vista del contribuente, è una garanzia, in quanto il contribuente non può essere sottoposto alla imposizione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva.

Al contribuente, invece, spetta la facoltà di contestare la maggiore imposta dichiarata dal Fisco, fornendo degli elementi sui quali si fondano le sue eccezioni<sup>129</sup>.

Entrando più nel dettaglio del metodo induttivo extracontabile è opportuno sapere che quest'ultimo viene anche definito “*accertamento induttivo puro*” per differenziarsi in maniera ancora più marcata sia dal metodo analitico-contabile che dal metodo analitico-induttivo. Come già illustrato precedentemente esso può essere utilizzato solamente nel caso in cui si verificano delle gravi irregolarità, e rappresenta un sistema eccezionale che permette di determinare il reddito:

- tendendo in considerazione i dati e le notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria;
- con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili, se sono presenti<sup>130</sup>;
- utilizzando anche degli elementi indiziari privi di gravità, precisione e concordanza, c.d. presunzioni semplicissime o supersemplici.

Come precisato dal Ministero delle Finanze “*il metodo induttivo extracontabile è costituito da un procedimento logico diretto a costruire l'imponibile globale senza analizzarne le singole parti semplici, bensì impiegando nella costruzione tutte le notizie, le prove e i dati -anche soltanto extracontabili- comunque raccolti*”.

---

<sup>129</sup> Si veda Cass. del 7 maggio 2007, n.10345.

<sup>130</sup> Riguardante questo argomento è opportuno fare una precisazione sulle imprese minori che sono esonerate dall'obbligo di tenere le scritture contabili. A queste ultime può essere applicato il metodo di accertamento induttivo extracontabile basandosi su elementi acquisiti in seguito a verifica o ispezione.

Essendo un accertamento che ricostruisce il reddito nel suo complesso, il metodo induttivo extracontabile si contraddistingue per il minor rigore con cui l'Amministrazione finanziaria è legittimata alla ricostruzione del reddito e conseguentemente, l'Amministrazione stessa "lede" maggiormente i diritti del contribuente rispetto all'accertamento analitico o analitico-induttivo<sup>131</sup>.

Di seguito verranno esposti gli aspetti fondamentali dell'accertamento induttivo extracontabile e quindi i presupposti di applicabilità –ossia le c.d. *violazioni rilevanti*- e gli strumenti che permettono di determinare l'imponibile- ossia le c.d. *presunzioni semplicissime*-.

## **II. Presupposti di applicabilità del metodo induttivo extracontabile**

I presupposti<sup>132</sup> per adottare l'accertamento induttivo extracontabile appaiono con il verificarsi di determinate *violazioni* caratterizzate da particolare gravità. Si tratta di violazioni tassative, così gravi ed estreme che escludono ogni possibilità di controllo della veridicità e della completezza del reddito conseguito nell'esercizio da una attività imprenditoriale, nonché di ricostruzione del reddito stesso sulla base degli elementi messi a disposizione dal contribuente<sup>133</sup>.

Quindi l'accertamento induttivo extracontabile altro non è che uno strumento che permette di attuare il principio di capacità contributiva<sup>134</sup> e una volta individuate le

---

<sup>131</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.354/355.

<sup>132</sup> I presupposti non sono altro che le condizioni che debbono verificarsi al fine di fondare le basi per un ragionamento, una argomentazione, ecc.

<sup>133</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.355.

<sup>134</sup> Principio disciplinato dall'articolo 53 della Costituzione il quale afferma che "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*"



violazioni compiute da parte del contribuente nei singoli periodi di imposta, l'Amministrazione finanziaria procede con l'accertamento induttivo extracontabile.

Tenendo in considerazione il principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta, l'Amministrazione non può compiere l'accertamento su anni d'imposta differenti da quello in cui si sono accertate delle violazioni<sup>135</sup> e non può più utilizzare il metodo analitico<sup>136</sup> per la ricostruzione del reddito.

Quindi riassumendo quanto detto precedentemente, il metodo induttivo extracontabile non può essere applicato ed adottato da parte dell'Amministrazione finanziaria:

- per annualità diverse da quella o quelle nelle quali sono stati considerati i presupposti;
- considerando i dati e gli elementi acquisiti per una certa annualità, anche per annualità differenti, sulla base di una presupposta costanza dei flussi reddituali.

Di seguito verranno espone nel dettaglio le violazioni che possono dare origine ad un accertamento induttivo extracontabile e i diversi effetti che esse producono.

## **II.I Le violazioni: tipologie ed effetti**

Il termine violazione derivante dal latino *violatio* ed indica l'azione di non rispettare o trasgredire i doveri e gli obblighi legali, sociali o morali. Le *violazioni rilevanti* ai fini dell'accertamento induttivo extracontabile possono riguardare sia le singole inosservanze oppure possono essere così gravi e ripetute da causare l'inattendibilità<sup>137</sup> complessiva

---

<sup>135</sup> Si veda Cass. del 9 luglio 2010 n.16227; Cass. del 15 gennaio 1992 n.420 e CTC del 7 ottobre 1993 n.2687.

<sup>136</sup> Si veda Cass. del 6 ottobre 2011, n. 20416.

<sup>137</sup> Per informazioni aggiuntive si veda il paragrafo "*Contabilità complessivamente inattendibile*".

delle scritture contabili e in casi estremi la sua inesistenza. In assenza di tali violazioni, l'adozione del metodo induttivo extracontabile non è legittimo –e a tale proposito si veda la sentenza della Cassazione n. 8128 del 15 giugno 2001-.

Le *violazioni specifiche*, che possono dare origine ad un accertamento induttivo extracontabile, riguardano normalmente tutti i contribuenti e anche coloro ai quali si applicano gli studi di settore<sup>138</sup> e vengono disciplinate dall'articolo 39, comma 2, lettera a, c, d, d-bis e d-ter del D.P.R. n.600/1973.

Esse sono:

- l'omessa indicazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo nella dichiarazione dei redditi e l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi;
- l'omessa conservazione, rifiuto di esibizione o comunque sia sottrazione all'ispezione, in tutto o in parte, delle scritture contabili<sup>139</sup>. La violazione si evidenzia anche quando l'omessa esibizione avviene senza colpa del contribuente<sup>140</sup>;

---

<sup>138</sup> Tali soggetti sono coloro che commettono violazioni riguardanti:

- l'omessa presentazione dei modelli per la relativa comunicazione dei dati rilevanti;
- l'inesistenza delle cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi indicate dal contribuente;
- l'infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15% o comunque a €50.000, tra i ricavi o compensi stimati tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

<sup>139</sup> Sono elementi che impediscono o ostacolano la verifica dei redditi prodotti da parte dell'Ufficio, producendo un sospetto sull'attendibilità delle scritture omesse o sottratte.

<sup>140</sup> Per esempio a causa di incendio, furto delle fatture, calamità naturali, ecc.

Per quanto concerne questa casistica particolare, il contribuente non potendo esibire le fatture può comunque dimostrare la propria prova attraverso altri mezzi tra cui, ad esempio, le copie delle fatture presso i clienti o fornitori dimostrando l'effettiva esistenza dei rapporti sostanziali relativi alle varie operazioni. La sola denuncia non è sufficiente alle autorità giudiziarie per non adottare l'accertamento induttivo extracontabile, come neanche l'autodichiarazione del contribuente recante un elenco delle fatture -dovendo tale indizio trovare ulteriore conferma sul piano probatorio-.

In assenza di prove riguardanti l'esistenza delle fatture, l'esibizione si considera omessa e quindi l'accertamento induttivo extracontabile è legittimo, come disciplinano le Cass. del 16 aprile 2008, n.9919; Cass. dell'11 aprile 2008, n.9610 ed infine la Cass. del 16 settembre 2003, n.13605.

- la presenza di gravi, numerose e ripetute irregolarità formali da rendere inattendibile le scritture contabili;
- la mancata risposta o risposta incompleta agli inviti<sup>141</sup> disposti dall'Amministrazione finanziaria;
- con riferimento agli accertamenti notificati in relazione all'applicazione degli studi di settore nei seguenti casi<sup>142</sup>:
  - a) omessa presentazione dei modelli per la relativa comunicazione dei dati rilevanti<sup>143</sup>;
  - b) inesistenza delle cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi indicate dal contribuente<sup>144</sup>;
  - c) infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15%, o comunque a €50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi

---

<sup>141</sup> Inviti quali:

- questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti o nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti;
- ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento come per esempio libri, registri, bilancio.

<sup>142</sup> In questi casi, l'accertamento induttivo extracontabile è ammesso anche se dall'elaborazione corretta dello studio di appartenenza il soggetto sia congruo e coerente.

<sup>143</sup> L'Agenzia delle Entrate può procedere all'accertamento induttivo puro se il contribuente non comunica i dati rilevanti agli studi di settore e se non presenta il modello a seguito degli inviti sottoposti dall'Amministrazione finanziaria. Al contribuente verranno applicate delle sanzioni che variano a seconda della maggiore imposta rinvenuta a seguito del controllo:

- se la maggiore imposta accertata è pari a €0 viene comunque applicata la sanzione fissa di €2.000;
- se la maggiore imposta accertata è superiore o uguale al 3% dell'imposta dichiarata o superiore a €30.000, allora verrà applicata una sanzione che parte dal 90% fino ad arrivare al 180% della differenza;
- se la maggiore imposta è inferiore al 3% dell'imposta dichiarata allora la sanzione applicabile varierà da un 60% ad un 120% della differenza.

<sup>144</sup> In questo specifico caso non sono previste delle sanzioni aggiuntive per l'infedele dichiarazione dei redditi e tali disposizioni sono in vigore dal 1° gennaio del 2016.

di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione<sup>145</sup>.

Dopo aver spiegato nel dettaglio le varie violazioni, è necessario soffermarsi sugli effetti che queste ultime comportano sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria sia nei confronti dei contribuenti.

Per quanto concerne la conseguenza dovuta dal compimento di alcune gravi violazioni da parte del contribuente, porta l'Amministrazione finanziaria a poter adottare l'accertamento induttivo extracontabile per determinare il reddito di questo. Ciò non significa che è obbligatorio ricorrere a tale metodo perché, se possibile<sup>146</sup> e come spiegato in precedenza, si può procedere anche utilizzando il metodo analitico-contabile o quello analitico-induttivo.

Dal momento in cui l'Amministrazione ritiene opportuno adottare l'accertamento induttivo extracontabile allora, con l'attività ispettorica si acquistano fatti, elementi, dimostrazioni utili per determinare il reddito del contribuente, anche mediante riferimenti indiziari<sup>147</sup> o percorsi logico-deduttivi<sup>148</sup>.

Pertanto l'accertamento induttivo extracontabile può essere più o meno analitico a seconda degli elementi che vengono reperiti dall'Ufficio, il quale può o determinare il

---

<sup>145</sup> Disposizione criticata dalla dottrina sia perché considera l'enorme difficoltà nel compilare correttamente i modelli, sia perché in tale modo l'Agenzia delle Entrate può aggirare il divieto posto dalla giurisprudenza di emettere accertamenti basati solamente sugli studi di settore.

<sup>146</sup> E quindi se non sussistano gravi violazioni di cui all'articolo 39, comma 2, del D.P.R. n.600/1973.

<sup>147</sup> Con il termine riferimenti indiziari si intendono gli indizi e quindi i vari documenti o elementi che vengono reperiti durante la fase istruttoria, come ad esempio i block notes, documentazione extracontabile, documenti cartacei o informatici, ecc.

<sup>148</sup> Procedimento razionale che fa derivare una certa conclusione da premesse generiche, dentro cui quella conclusione è implicita. Tale metodo parte da dei postulati o principi e attraverso una serie di rigorose concatenazioni logiche, procede verso determinazioni più particolari attinenti alla realtà. –Enciclopedia Treccani-.

reddito d'impresa, o determinare alcune voci reddituali nel loro complesso o i singoli ricavi.

L'avviso di accertamento emanato dall'Amministrazione deve contenere il riferimento alla normativa delle violazioni<sup>149</sup> compiute e anche le motivazioni riguardanti il recupero della maggiore imposta e quindi quali situazioni si sono riscontrate per far sì che si stato adottato il metodo induttivo extracontabile. In caso di ricostruzione della base imponibile solo su elementi indiziari o su percorsi logico-deduttivi, è di fondamentale importanza che venga evidenziata la loro fondatezza, coerenza e logicità<sup>150</sup>.

È opportuno precisare che l'accertamento induttivo extracontabile non deve avere e non ha una natura sanzionatoria, bensì strumentale al fine di attuare il principio di capacità contributiva<sup>151</sup>-articolo 53 della Costituzione-. Infatti l'accertamento induttivo extracontabile, pur prescindendo dalle scritture contabili, non necessariamente porta a delle determinazioni più semplici e banali rispetto all'accertamento contabile, poiché l'Amministrazione finanziaria deve comunque ricostruire la potenzialità reddituale specificando gli elementi che sono stati utilizzati.

Quindi attraverso un unico dato -come ad esempio il volume di affari o il reddito determinato col metodo induttivo- l'Amministrazione finanziaria stima la potenzialità produttiva dell'impresa o del professionista utilizzando tutti gli elementi in suo possesso<sup>152</sup> riguardanti la situazione aziendale o professionale specifica, oppure la

---

<sup>149</sup> È infatti previsto, a pena di nullità, che dall'avviso di accertamento si debbano desumere le ragioni per cui si è ritenuto opportuno procedere con l'accertamento induttivo extracontabile e come si è arrivati alla determinazione del reddito- Articolo 42 del D.P.R. n. 600/1973 e articolo 53 del D.P.R. n. 633/1972-.

<sup>150</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.360.

<sup>151</sup> Spiegato già precedentemente.

<sup>152</sup> Alcuni esempi riferiti alle imprese:

- tipologia e caratteristiche del processo produttivo, degli impianti e delle attrezzature utilizzate;

situazione di imprese o professionisti di caratteristiche simili che operano nello stesso territorio o nello stesso settore.

Inerente alle diverse tipologie delle violazioni e al procedimento di accertamento in esame, è utile soffermarsi su un tema di fondamentale importanza, ossia la c.d. *ripartizione dell'onere della prova*<sup>153</sup>.

È evidente come l'Amministrazione finanziaria abbia vincoli meno rigorosi nello svolgimento delle dimostrazioni presuntive rispetto al contribuente e infatti:

-l'Amministrazione finanziaria può ricostruire il reddito basandosi semplicemente su regole di buon senso e di comune esperienza<sup>154</sup>;

- il contribuente invece deve fornire una prova contraria che oltre ad esser convincente deve avere anche un elevato grado di attendibilità rispetto a quella fornita dall'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, come afferma il manuale realizzato dalla redazione fiscale di Ipsoa- Francis Lefebvre con la collaborazione di Andrea Marrone e Andrea Casula *“la presenza di gravi irregolarità autorizza l'Amministrazione finanziaria a determinare il reddito dell'impresa o del professionista sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o*

- 
- grandezza ed ubicazione dell'esercizio;
  - numero di addetti;
  - importanza della clientela, materie prime o merci impiegate...

Le materie prime vengono molto spesso utilizzate dal Fisco come elemento fondante del metodo extracontabile. Ad oggi l'Amministrazione finanziaria ha molta più inventiva per determinare gli elementi alla base di tale metodo, si veda ad esempio il tovagliometro per i ristoranti, barometro per pompe funebri...

<sup>153</sup> Molto spesso risulta essere sfavorevole per il contribuente, cui, spetta il compito più gravoso ossia quello di dimostrare la prova contraria a quanto esposto dall'Amministrazione finanziaria.

<sup>154</sup> Pertanto gli organi verificatori devono esser dotati di conoscenze tecnico economiche non scontate e più nel dettaglio devono avere la capacità di identificare i fatti aziendali che rappresentano un'avvisaglia e di collegarli tra di loro secondo un criterio di regolarità causale e di logica complessiva.

*venuti a sua conoscenza, con la facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di gravità, precisione e concordanza, richiesti in via generale. Poiché il contribuente può servirsi unicamente di presunzioni gravi, precise e concordanti, si verifica quindi una disuguaglianza probatoria, essendo consentito ad una parte -l'Amministrazione finanziaria- di avvalersi di un mezzo di prova che l'altra parte -il contribuente- non ha a disposizione”.*

Detto ciò, il contribuente deve dimostrare la presenza di una diversa realtà economica e nonostante l'Amministrazione finanziaria possa non avvalersi delle risultanze economiche, il contribuente ha comunque la possibilità di allegare le proprie risultanze economiche<sup>155</sup> cosicché l'Ufficio possa tener conto sia dei dati analitici che di quelli utilizzati dal contribuente per la propria difesa.

### **III. Strumenti alla base dell'accertamento induttivo extracontabile: le presunzioni semplicissime**

Come già descritto precedentemente per ricostruire la base imponibile del contribuente attraverso il metodo induttivo extracontabile, l'Amministrazione finanziaria si può avvalere sia che di prove dirette<sup>156</sup> della falsità o incompletezza dei dati contabilizzati, sia sull'irregolare o mancato rispetto di specifiche norme, e ancora su prove indiziarie che per essere differenziate dalle prove dirette possono essere definite prove indirette presuntive o più semplicemente “presunzioni”.

---

<sup>155</sup> Ovviamente se tenute regolarmente.

<sup>156</sup> Prove dirette e quindi tangibili e materiali.

Le presunzioni vengono disciplinate dall'articolo 2727 del Codice Civile il quale afferma che “*sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato*” e sostanzialmente consistono in fatti o nozioni che permettono di risalire ad una situazione specifica attraverso un processo di logica consequenzialità, nonostante non forniscono dimostrazione di determinati accadimenti.

La relazione tra il fatto noto e il fatto ignoto non deve avere carattere di necessità<sup>157</sup>, essendo sufficiente considerare che la presenza di quest'ultimo –fatto ignoto- derivi dal primo –fatto noto- come una conseguenza concepibile e attendibile, secondo un criterio di normalità<sup>158</sup>.

È possibile distinguere le presunzioni in *legali e semplici*:

- le prime, come si evince dalla terminologia, sono individuate direttamente dalla legislazione e quindi è la norma stessa a determinare i fatti noti idonei a provare l'esistenza di un altro fatto ignoto<sup>159</sup>;

---

<sup>157</sup> Il principio di necessità è un principio generale dell'ordinamento che presiede l'adozione di tutte le misure straordinarie da parte delle Autorità. Le norme ispirate a questo principio disciplinano i casi in cui *fattori imprevisi e imprevedibili impongono l'adozione indifferibile di misure straordinarie finalizzate a fronteggiare situazioni di emergenza*.

<sup>158</sup> Si veda Cass. del 6 agosto 2009, n.18021; Cass. del 6 maggio 2002, n.6465; Cass dell'11 aprile 2011, n.8210. Ad esempio: il fatto noto consistente nell'emissione da parte dell'azienda A di alcune fatture per operazioni non esistenti ma iscritte nella contabilità dell'azienda B, fa presumere il fatto ignoto nel compenso speculato da A per l'emissione delle stesse fatture.

<sup>159</sup> Le presunzioni legali più nel dettaglio vengono rilevate durante i controlli ogni qualvolta venga individuato un fatto rilevante e deve essere indicato nel verbale e/o nell'avviso di accertamento. Alcuni esempi sono: le presunzioni di inattendibilità dei libri, registri e documenti che il contribuente si è rifiutato di esibire, oppure la presunzione riguardante gli utili della società di persone, indipendentemente dalla sua effettiva distribuzione o ancora le presunzioni relative alle locazioni immobiliari, le presunzioni relative alla cancellazione di residenza e così via dicendo.



- le seconde devono essere valutate dal giudice di merito ogni volta che si presentano per verificarne l'attendibilità<sup>160</sup>.

Nell'accertamento analitico induttivo sono ammesse solamente le presunzioni che rispettano i requisiti di gravità, precisione e concordanza; mentre nell'accertamento induttivo extracontabile sono ammesse anche se prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza e in tale caso vengono definite *semplicissime o supersemplici*.

La *gravità* delle presunzioni riguarda la consistenza dell'elemento presuntivo, che deve avere un peso notevole in funzione della dimostrazione del fatto ignoto a cui si riferisce; in altre parole un elemento è grave quando l'ipotesi logica che se ne trae risulta quella più attendibile rispetto ai giudici di fatto formulabili con riferimento ad un certo dato di comune esperienza<sup>161</sup>.

La *precisione* invece si riferisce all'esattezza, concretezza e singolarità che l'elemento esprime rispetto alle conseguenze che possono essere desunte dallo stesso ed infine la *concordanza* si riferisce alla coerenza degli elementi presuntivi utilizzati che devono tutti condurre ad una conclusione comune.

Le presunzioni semplicissime non sono contemplate da alcuna disposizione normativa, ma sono rappresentate da tutti quegli elementi o nozioni utilizzate in sede di controllo,

---

<sup>160</sup> Le presunzioni semplici vengono chiamate anche presunzioni qualificate e non sono fissate da alcuna disposizione, ma sono rappresentate da tutti quegli elementi che vengono usati durante la fase di controllo e accertamento in funzione di dimostrazione indiretta di fatti e che in sede contenziosa sono sottoposti alla valutazione del giudice, cui spetta esprimersi sulla relativa capacità probatoria.

<sup>161</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.313.

con il fine di dimostrare fatti e situazioni che presentandosi e verificandosi vengono valutate dal giudice<sup>162</sup>.

Le prove indirette presuntive vengono acquisite con lo stesso metodo di acquisizione delle prove dirette e quindi attraverso l'ispezione, l'accesso, la verifica, la ricerca, le richieste e questionari, le indagini finanziarie, ecc.

Detto ciò, è necessario fare delle precisazioni riguardanti le presunzioni dell'accertamento induttivo extracontabile:

- non si devono basare su delle situazioni che fanno apparire il fatto ignoto come unica conseguenza possibile poiché è sufficiente che tale fatto sia verosimile in base ad un criterio di normalità;
- devono esser adattate tenendo in considerazione la natura del soggetto interessato e quindi in base alle caratteristiche dell'attività svolta e alle sue dimensioni;
- possono essere desunte da dati di comune esperienza sempre rapportando la fattispecie da valutare con quella presa in esame.

I fatti o gli elementi<sup>163</sup> che possono essere utilizzati come presunzioni semplicissime devono essere eterogenei e sono caratterizzati da una minore attendibilità rispetto ai fatti

---

<sup>162</sup> La prova per presunzioni non esige necessariamente che il fatto ignoto sia desumibile da una pluralità di fatti noti, ma può essere sufficiente anche un unico fatto noto, quando tutti gli aspetti di esso, in assenza di circostanze di valenza contraria, siano chiaramente ed univocamente concordanti sul verificarsi del fatto ignoto.

<sup>163</sup> Alcuni esempi che si riferiscono alle presunzioni semplici e semplicissime che permettono di ben capire la materia in questione, sono i seguenti:

- la verifica del consumo di acqua minerale può costituire un valido elemento per la ricostruzione presuntiva del volume di affari di un ristorante, in quanto l'acqua minerale si ritiene un elemento fondamentale nelle consumazioni effettuate nel settore della ristorazione, più di altri elementi quali consumo di energia elettrica, gas, ecc. In sostanza se la quantità di acqua acquistata è eccedente la quantità mediamente usata dal singolo cliente secondo il numero dei pasti che risultino dichiarati dal

che sono alla base delle presunzioni semplici, nonostante siano in grado di dimostrare il fatto non conosciuto che è alla base dell'accertamento.

Quindi le presunzioni semplicissime, non sono delle vere e proprie presunzioni -nel senso tradizionale del termine- perché non riguardano l'accertamento di un fatto e non rinviano ad un modello deduttivo sillogistico di conoscenza che lega il fatto ignoto ad una massima di esperienza, ma ad un ragionamento di tipo induttivo, ossia ad una "valutazione equitativa"<sup>164</sup>.

Dopo aver spiegato le presunzioni semplicissime, è opportuno esaminare alcuni esempi come: la ricostruzione indiretta del giro di affari, l'utilizzo della documentazione extracontabile e le dichiarazioni dei terzi.

---

ristorante, tale circostanza, legittima l'accertamento induttivo di maggiori ricavi –Cass. del 23 luglio 2012, n.17408-;

- elemento rilevante e utilizzabile è il fatto che in assenza di qualunque giustificazione economica, il contribuente possa aver venduto e quindi ricavato delle somme inferiori al costo delle merci, risultante dalle fatture di acquisto. Quindi considerando i fatti noti dei costi delle merci a prezzi medi praticati nel settore, ne deriva il maggiore ricavo realizzato rispetto a quello dichiarato –Cass. del 21 ottobre 2003, n.15724-;

- per quanto riguarda l'energia elettrica utilizzata all'interno di un'attività di parrucchiere, non può costituire una presunzione e quindi è priva di significato poiché manca un qualsiasi dato concreto in assorbimento di tale energia da parte delle varie attrezzature utilizzate negli esercizi gestiti dalla società –Cass. del 23 maggio 2001, n.7014-;

- all'interno di una sentenza è emerso come l'Ufficio abbia desunto correttamente, maggiori ricavi di un autotrasportatore dai chilometri presumibilmente percorsi dagli automezzi, rilevando i litri di carburante dai costi dichiarati ed il consumo standard dei dati forniti dalle case costruttrici. Infatti quando un contribuente dichiara dei consumi di carburante incompatibili coi ricavi lordi, è lecito disattendere la dichiarazione e ricostruire induttivamente i ricavi effettivi partendo dal dato relativo ai consumi – Cassazione del 4 novembre 2003, n.16490-.

- la Giurisprudenza sia di merito che di legittimità si è più volte pronunciata sull'utilizzo di accertamento analitico induttivo e sulla legittimità dell'operato dell'Ufficio che prende come base i consumi delle materie prime. Quindi si parla di "tovagliometro" –Commissione Tributaria Regionale di Venezia n.77 del 10 luglio 2012-, "bottigliometro" -Cassazione n.17408 del 2012-, "farinometro" -Cassazione n.15858 del 2011-, "lenzuolometro" –Commissione Tributaria Regionale di Genova n.12 del 15 marzo 2013-.

Pertanto è concesso al Fisco considerare l'utilizzo dei tovaglioli, dell'acqua minerale, della farina, della biancheria, ecc per determinare un maggior reddito in capo al contribuente rispetto a quello dichiarato.

<sup>164</sup> F.TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli Editore.

Iniziando dalla *ricostruzione indiretta del giro di affari* è opportuno affermare che nel caso in cui non si tenga correttamente la contabilità, il grado di approfondimento delle ricostruzioni è meno articolato ed elaborato. Ovviamente però rimane ferma la necessità di fissare delle basi oggettive e solide<sup>165</sup> per la determinazione del giro di affari evitando delle valutazioni particolarmente soggettive da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La ricostruzione del giro di affari solitamente avviene attraverso l'utilizzo delle percentuali di ricarico ma anche attraverso l'utilizzo dei dati relativi dai fattori di produzione principalmente utilizzati. A volte però può accadere che le scritture contabili non siano presenti o vengano definite inaffidabili, pertanto vengono utilizzate e considerate ugualmente per la valutazione del giro di affari e i risultati che si evincono verranno evidenziati e motivati nelle conclusioni del processo verbale o nell'avviso di accertamento<sup>166</sup>.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria utilizzi la presunzione basata sulla *percentuale media di ricarico* applicata alle operazioni attive poste in essere dal contribuente<sup>167</sup>, le operazioni vengono determinate sulla base della documentazione rinvenuta -eventualmente- o sulla base degli ordinari poteri istruttori.

---

<sup>165</sup> Con il termine di basi solide si intende l'utilizzo di alcuni strumenti come: le percentuali di ricarico o i dati relativi ai fattori di produzione impiegati.

<sup>166</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.364.

<sup>167</sup> Tale procedimento si articola come segue:

- individuazione del costo del venduto;
- determinazione della percentuale di ricarico di ogni prodotto per tipologia sulla base dei prezzi relativi all'acquisto e alla vendita di suddetto bene. Nel caso in cui all'interno dell'attività vi siano una pluralità di tipologie di prodotto allora gli organi verificatori sceglieranno a campione i prodotti più rappresentativi sui quali applicheranno lo studio relativo alla percentuale di ricarico;
- determinazione della percentuale di incidenza del costo totale di ogni prodotto rispetto al costo complessivo di tutti i prodotti;
- ponderazione delle percentuali di ricarico di ogni prodotto;
- applicazione della percentuale di ricarico medio ponderata al costo del venduto al fine di ottenere il valore presuntivo dei ricavi;

È opportuno specificare che nel caso del suddetto accertamento -induttivo extracontabile- le percentuali medie sono molto generiche e meno articolate rispetto a quanto è normalmente richiesto se si va ad adottare l'accertamento analitico- contabile<sup>168</sup>.

Per evitare l'accertamento mediante percentuali di ricarico talvolta le imprese usano l'artificio del c.d. magazzino gonfiato e quindi fanno risultare come esistenze finali in contabilità beni che sono stati venduti<sup>169</sup>.

Un altro metodo utilizzato frequentemente per ricostruire il giro di affari è quello che si basa sulle elaborazioni riferite ai *fattori della produzione* utilizzati nell'attività di impresa e di lavoro autonomo. Questa elaborazione avviene attraverso il raffronto della rilevanza dei fattori produttivi sull'entità dell'attività economica e la successiva verifica di tale previsione rispetto i dati dichiarati dal contribuente stesso. I fattori produttivi che vengono utilizzati sono quelli che appaiono maggiormente funzionali all'attività tipica dell'impresa o della professione<sup>170</sup>.

---

- confronto del valore presunti vo dei ricavi con tutte le varie operazioni annotate nei vari registri al netto dell'IVA.

Ne segue che se il valore presuntivo dei ricavi è superiore del dato fatturato e contabilizzato allora per differenza viene determinato il valore delle vendite non fatturate; mentre se il valore dei ricavi è inferiore a quello contabilizzato e fatturato allora il risultato della procedura è da ritenersi espressivo di acquisti non fatturati.

<sup>168</sup> Esempio: un'impresa tenendo la contabilità in modo non ordinato e irregolare, rende giustificato l'accertamento induttivo extracontabile. A seguito di una crisi del settore, ha ridotto notevolmente la percentuale di ricarico passando dal 110% al 10%. L'Amministrazione finanziaria rettifica tale percentuale stimando un 40% di ricarico contro il 10% dichiarato dal contribuente. Tale rettifica è stata ritenuta legittima, con conseguente rigetto dell'impresa che non è stata in grado di dimostrare diversamente e quindi non ha saputo provare le ragioni dettagliate di una riduzione così drastica del ricarico. In tale caso, l'onere di indicare le ragioni di tale cambiamento è a carico del contribuente e quindi dell'impresa la quale conosce la propria storia e può fornire dei documenti necessari e utili a dimostrare quanto accaduto. Un ricarico del 10% sul costo di acquisto può non consentire neanche la copertura dei costi fissi e quindi l'impresa in stato di crisi può prendere la decisione di ridurre gli utili abbattendo la percentuale di ricarico, ma che copra almeno i costi fissi, altrimenti deve provare di avere adottato una politica di liquidazione che giustifichi tale comportamento –Cass. del 28 aprile 2010, n.10148-.

<sup>169</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari a difesa del contribuente*, Giuffrè editore, 264.

<sup>170</sup> Alcuni esempi riguardanti l'utilizzo dei fattori produttivi per la ricostruzione indiretta del reddito sono:

Come detto precedentemente, secondo la prassi e la giurisprudenza un'altra tra le presunzioni semplicissime usate più frequentemente da parte dell'Amministrazione finanziaria è l'utilizzo della *documentazione extracontabile* che permette di combattere fenomeni evasivi attraverso la ricostruzione del reddito.

La documentazione extracontabile viene rinvenuta generalmente nel corso delle indagini, delle verifiche e delle ispezioni e va allegata al processo verbale di constatazione in modo da agevolare la consultazione da parte del contribuente interessato.

La documentazione extracontabile può essere reperita o in forma semplice<sup>171</sup> –vedi i block notes, chiavi usb, hard disk, agende, annotazioni, CD, e-mail, ecc- o sotto forma di

- 
- un dentista al quale è stata dichiarata la propria contabilità inattendibile, è legittima la rielaborazione per via indiretta dell'intero ciclo di affari sulla base del consumo di materie prime come ad esempio il materiale anestetico –Cass. del 20 dicembre 2007, n.26838-;
  - all'interno di un'impresa si ha la presenza di lavoratori pagati a nero. Questo è un elemento utilizzabile per ricostruire indirettamente il giro di affari e infatti se il datore di lavoro non dimostra che le somme corrisposte ai lavoratori in nero sono state prelevate dalle disponibilità ufficiali e regolarmente contabilizzate allora è possibile e opportuno ritenere che le stesse siano da riferirsi a ricavi o proventi ugualmente percepiti in nero –Cass. del 3 febbraio 2011, n.2593-;
  - nel caso di un'impresa di parrucchieri, la rideterminazione induttiva del reddito di quest'ultima è legittima attraverso la valutazione di una serie di circostanze significative di evasione quali: la mancanza di una contabilità formalmente regolare, la presenza di dipendenti pagati in nero, riconoscimento da parte del contribuente di non aver fatturato alcune prestazioni, la presenza di un numero elevato di dipendenti, oltre che ai vari attrezzi, la presenza di un numero eccessivo di ricevute riguardanti solamente prestazioni di messa in piega o pettinatura, ecc –Cass del 24 febbraio 2015, n.3632-;
  - un'impresa commerciale, nel caso in cui non abbia presentato la dichiarazione IVA, se decide di assumere del nuovo personale deve corrispondere un aumento del volume di affari ed un maggior profitto dell'imprenditore, altrimenti l'Amministrazione finanziaria può procedere alla ricostruzione del reddito attraverso il metodo induttivo extracontabile –Cass del 30 dicembre 2009, n.28047-.

<sup>171</sup> A livello indicativo, la giurisprudenza ha riconosciuto valenza di indizio grave, preciso e concordante ai seguenti elementi extracontabili rinvenuti durante la fase istruttoria da parte dei funzionari tributari e/o dai militari della Guardia di Finanza e si veda: Cass., del 9 marzo 2016, n.4600; Cass., del 7 maggio 2014, n.9776; Cass., del 9 luglio 2013, n.17005; Cass., del 19 giugno 2013, n.15315; Cass., del 20 febbraio 2013, n.4126; Cass., del 30 marzo 2012, n.5226; Cass., del 29 febbraio 2012, n.3170; Cass., del 16 dicembre 2011, n.27195; Cass., del 3 novembre 2011, n.22875; Cass., del 5 luglio 2011, n.14770; Cass., del 29 aprile 2011, n.9535; Cass., del 23 luglio 2012, n.17387; Cass., del 12 febbraio 2010, n.3388; Cass., del 13 ottobre 2008, n.25104; Cass., del 26 settembre 2008, n.24206; Cass., del 14 febbraio 2007, n.3222; Cass., del 1 dicembre 2006, n.25610; Cass., del 8 settembre 2006, n.19329; Cass., del 1 febbraio 2006, n.2217; Cass., del 7 luglio 1999, n.7045; Cass., del 13 maggio 1993, n.5446.

Per quanto riguarda:

elementi più complessi tali da configurare un vero e proprio impianto contabile articolato ed organizzato come se fosse presente una seconda contabilità o contabilità in nero.

Le prove che vengono raccolte dall'Amministrazione finanziaria forniscono una dimostrazione della falsità di alcune operazioni o dell'occultamento dei ricavi, dei corrispettivi e dei compensi.

Solamente la giurisprudenza tende a considerare idonea la presunzione scaturita dalla documentazione extracontabile, a condizione che ricorrano condizioni quali: la riferibilità al contribuente<sup>172</sup> e i contenuti<sup>173</sup>.

Ultime tra le presunzioni semplicissime, ma non per importanza sono le *dichiarazioni dei terzi* che hanno o hanno avuto dei rapporti diretti o indiretti con il soggetto sottoposto al controllo. Pertanto tali dichiarazioni rappresentano un valido indizio nella ricostruzione dei singoli aspetti della complessiva gestione di un'attività di impresa o professionale. Le dichiarazioni possono essere utilizzate in funzione probatoria nell'ambito del procedimento di accertamento, secondo le generali modalità con cui devono essere valorizzate tutte le altre prove indirette presuntive, valutandone in concreto la capacità dimostrativa dei fatti o delle situazioni che si intende provare, tenendo presente che le

---

- block notes, agende, calendario, quaderni, contenenti riferimenti ad operazioni di rilievo aziendale riferibili ad un certo contribuente, pur se contenenti anche annotazioni personali di questo;  
- rubrica informale contenente la somma degli importi giornalieri

<sup>172</sup> Riferibilità al contribuente della documentazione extracontabile nei cui riguardi la stessa è utilizzata. Di solito la documentazione viene reperita presso il soggetto controllato e quindi presso la sede dell'impresa o dello studio del professionista. Tuttavia viene utilizzata anche la documentazione reperita presso terzi e da costoro elaborata, purché venga fornita a prova della veridicità della documentazione in esame.

<sup>173</sup> I contenuti dei documenti extracontabili devono indicare sia i fatti che le circostanze riferibili alla gestione dell'impresa o del professionista.

stesse sono finalizzate a produrre effetti nei riguardi di un impianto contabile esistente, irregolare o sostanzialmente inaffidabile<sup>174</sup>.

In conclusione, non esiste una vera e propria norma che disciplina tali presunzioni, ma se si analizzano le singole fattispecie nelle quali le presunzioni sono menzionate dalla legge, emerge che si tratta di situazioni nelle quali il contesto conoscitivo a disposizione del Fisco è particolarmente povero, significativamente più povero che nei casi in cui esse non sono previste<sup>175</sup>. Si tratta di situazioni nelle quali o a causa del contribuente -poiché non ha tenuto le scritture contabili- o per altre cause -come la contabilità distrutta a causa di forza maggiore- non si hanno dei dati precisi per la ricostruzione del reddito del contribuente in esame e quindi è impossibile reperire dei dati precisi e specifici. Quindi si tratta di uno strumento che non ha origine nella legge, ma nella natura delle cose.

A tale proposito è bene sottolineare come afferma Antonio Marcheselli che *“la soluzione delle presunzioni semplicissime va individuata sul terreno quantitativo di una plausibilità attenuata, sul piano dell'approssimazione. È legittimo un accertamento fondato su un tasso di probabilità inferiore allo standard normalmente richiesto, ma esso deve essere comunque dotato di intrinseca ragionevolezza.*

*Se si analizzano le fattispecie nelle quali le presunzioni ultrasemplici sono espressamente menzionata dalla legge, emerge che si tratta di situazioni nelle quali il contesto conoscitivo a disposizione del fisco è particolarmente povero, significativamente più povero, che nei casi in cui esse non sono previste. Si tratta di situazioni nelle quali, o per*

---

<sup>174</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.367.

<sup>175</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari a difesa del contribuente*, Giuffrè editore.



*colpa del contribuente, o per fatto obiettivo, i dati valorizzabili per ricostruire la ricchezza sono di carattere labile, sommario.*

*In definitiva esse corrispondono a una necessità materiale e non a una scelta di arbitrio legislativo: in un contesto in cui sono disponibili informazioni meno precise, la ricostruzione non può che avere un maggior tasso di sommarietà (...).*

*Si possono poi individuare alcuni ulteriori fattori su cui fondare una diagnosi di attendibilità. Come sempre in materia di presunzioni, possono venire qui in rilievo nozioni di comune esperienza e dati relativi al contribuente, e l'intreccio di tali elementi può determinare risultati accettabili.*

*Come e più frequentemente che non nell'ipotesi delle presunzioni semplici, i valori ricostruiti possono essere semplici ordine di grandezza o valori approssimati (...).*

*Allo stesso modo, il fatto che nella fattispecie di presunzioni semplicissime l'ufficio si muove in un contesto conoscitivo particolarmente povero fa sì che sussista una ulteriore differenza rispetto al caso di presunzioni semplici. Comparativamente sarà consentito all'ufficio provare il reddito con un più largo richiamo a dati e valori desunti dalla comune esperienza e da situazioni di contribuenti in condizioni "simili", che non a dati individuali del contribuente.*

*Nelle situazioni estreme in considerazione potrà essere giustificata una tendenziale minore individualizzazione dell'accertamento sulle particolarità della singola fattispecie, per il fatto che esse, per definizione, sono meno controllabili.*

*Nell'impossibilità di pervenire a una determinazione precisa si addiende a una determinazione approssimata, ragionevole e prudente, come è proprio di istituti relativi*

*ad altri settori giuridici che prevedono determinazioni di tipo equitativo nell'impossibilità di accertamento analitico. Si tratta, è evidente, di una equità procedimentale-processuale, come ragionevole approssimazione della prova dell'impossibilità di fare diversamente. Non si tratta di qualità sostanziale consistente in un compromesso tra valori.*

#### **IV. Presupposti di applicabilità del metodo induttivo extracontabile: singole ipotesi tra prassi e dottrina**

Come mostrato in precedenza, la norma<sup>176</sup> impone come requisito di legittimità dell'accertamento induttivo extracontabile, la sussistenza di almeno una delle condizioni considerate il "sine qua non" del suddetto accertamento.

In questo paragrafo verranno esposti nel dettaglio i vari presupposti che si ricordano essere: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi; omessa indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione; omessa allegazione del bilancio (ipotesi abrogata); omessa tenuta, sottrazione, indisponibilità o inattendibilità delle scritture contabili; inottemperanza agli inviti dell'ufficio; omessa o infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti ai fini degli studi di settore.

##### **IV.I Omissione del reddito d'impresa e della dichiarazione**

Esaminando nel dettaglio la prima condizione di applicabilità dell'accertamento induttivo extracontabile -e quindi il caso in cui *la dichiarazione sia omessa o le indicazioni del*

---

<sup>176</sup> Articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600 del 1973.

*reddito-* è opportuno sottolineare il fatto che l'attività di accertamento comporta la regolare presentazione della dichiarazione da parte del contribuente<sup>177</sup>.

Nel momento in cui il contribuente ometta e quindi non presenti la dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate, allora l'Amministrazione finanziaria può porre in essere il c.d. accertamento d'ufficio<sup>178</sup>.

Tale fattispecie trova supporto normativo nell'articolo 41, comma 1, D.P.R. n.600/1973 il quale afferma che *“Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulle ai sensi delle disposizioni del Titolo I. Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute.”*

La fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi prevede uno specifico regime sanzionatorio, disciplinato dall'articolo 1, comma 1 del D.Lgs. n.471 del 18 dicembre 1997<sup>179</sup>. La violazione comporta l'irrogazione di sanzioni:

---

<sup>177</sup> Si veda l'articolo 41 del D.P.R. n.600/1973.

<sup>178</sup> Il reddito del contribuente viene determinato sulla base dei dati e delle notizie raccolti e venuti a conoscenza del fisco e quindi considerando:

- i dati e le notizie raccolti o comunque venuti a conoscenza;
- avvalendosi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza;
- prescindendo dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle scritture contabili del contribuente, ancorché regolarmente tenute.

<sup>179</sup> Si riporta la norma: *“Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte*

- dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposte dovute;
- in mancanza di imposte dovute, si applica la sanzione da €258 a €1.032;
- la sanzione può essere raddoppiata per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

L'omessa presentazione della dichiarazione, come anche la mancata indicazione del reddito di impresa –che verrà analizzato qua di seguito- costituisce una delle cause di applicazione delle disposizioni riguardanti le presunzioni semplicissime per determinare il reddito d'impresa, nell'ambito dell'accertamento induttivo extracontabile.

Per quanto riguarda *l'omessa indicazione del reddito d'impresa*, è opportuno affermare che tale fattispecie può ricorrere anche quando la dichiarazione sia stata presentata ma in relazione ad altri redditi -come ad esempio fabbricato, di capitale, terreni, ecc-<sup>180</sup>.

La dichiarazione annuale si pone come il momento centrale dell'obbligazione tributaria, soprattutto a seguito dell'introduzione dell'istituto dell'autoliquidazione<sup>181</sup>. L'attività di controllo da parte dell'Ufficio ha come fine ultimo quello di esaminare il contenuto della dichiarazione stessa che viene posta come base del procedimento di accertamento. Pertanto, l'incompletezza della dichiarazione priva l'Amministrazione finanziaria di un elemento essenziale di riscontro e denota una pericolosa tendenza all'evasione.

---

*dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni. Essa può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili”.*

<sup>180</sup> A. IORIO, L. AMBROSI, S. MECCA, S. SERENI, *Accertamento e riscossione*, Wolters Kluwer, pag.429.

<sup>181</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1723.

L'omissione del reddito d'impresa si differenzia dall'articolo 41 del D.P.R. n.600/1973<sup>182</sup> poiché mentre nel caso specifico si ha una dichiarazione valida, nel caso dell'articolo 41 lo specifico adempimento è stato omesso e quindi si parla di nullità giuridica<sup>183</sup>.

Come prima considerazione è necessario individuare la portata della previsione normativa al fine di verificare se l'omessa indicazione del reddito d'impresa debba essere intesa come mancata compilazione dei modelli ministeriali o assoluta carenza dei dati ed elementi afferenti il reddito d'impresa<sup>184</sup>. È certo comunque che l'omessa indicazione è da intendere in senso giuridico e quindi oltre al modello base, devono essere sottoscritti i quadri staccati altrimenti si viene a verificare il caso descritto precedentemente.

L'omessa indicazione del reddito di impresa nella dichiarazione è espressamente prevista, ma è da domandarsi se tale presupposto ricorra anche quando il contribuente compila la dichiarazione perfettamente, ma ometta di compilare la casella con l'importo complessivo del reddito. In suddetto caso, viene esclusa la ricorrenza dell'accertamento induttivo extracontabile per la determinazione del reddito dell'impresa.

#### **IV.II Omissione, sottrazione e non disponibilità delle scritture contabili**

Si tenga conto ora della fattispecie prevista dalla lettera c) -e quindi alla *contabilità omessa, sottratta e non disponibile*- per effetto della quale l'Ufficio è legittimato all'effettuazione dell'accertamento induttivo extracontabile "*quando dal verbale di*

---

<sup>182</sup> Articolo 41 del D.P.R. n.600/1973 afferma che "*Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del Titolo primo*".

<sup>183</sup> Con tale termine ci si riferisce o alle dichiarazioni inviate oltre tre mesi dalla scadenza del termine previsto o qualora la dichiarazione, seppure inviata nei termini previsti, sia stata redatta su stampato non conforme al modello approvato con il consueto provvedimento annuale.

<sup>184</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1724.

*ispezione redatto ai sensi dell'articolo 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o comunque ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'articolo 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore”.*

É opportuno specificare che l'accertamento delle imposte deve essere basato sulla contabilità tenuta dal contribuente. Pertanto, nel caso di accessi, ispezioni e verifiche, ai sensi dell'articolo 33 del D.P.R. n.600/1973, la mancata tenuta delle scritture contabili previste dall'articolo 14 del medesimo decreto<sup>185</sup> o l'indisponibilità delle stese a causa di forza maggiore, costituisce uno dei fatti sintomatici per procedere con l'accertamento induttivo extracontabile<sup>186</sup>. In suddetti casi l'Ufficio può prescindere dalla contabilità qualora sia omessa, sottratta, non disponibile o inattendibile e tale decisione deve risultare dal verbale di ispezione<sup>187</sup>. L'inosservanza dello specifico obbligo determina in generale l'illegittimità dell'accertamento induttivo extracontabile, in quanto elemento costitutivo, senza la possibilità di poter essere sanato successivamente<sup>188</sup> e tale conclusione trova concordi sia parte della dottrina<sup>189</sup> che anche della giurisprudenza<sup>190</sup>. Nei prossimi paragrafi verranno esaminati dettagliatamente e singolarmente le diverse situazioni riferite alle scritture contabili.

---

<sup>185</sup> Si tratta del libro degli inventari, il libro giornale, registri Iva previsti dalla legge, registro dei beni ammortizzabili, scritture ausiliare di magazzino.

<sup>186</sup> R. VIVIANI, *L'accertamento induttivo- extracontabile*, monografia di: La lente sul fisco, I focus N° 10 del 16/03/2012.

<sup>187</sup> Tale termine ha un significato molto ampio e ricomprende il processo verbale di constatazione, i processi verbali di verifica e i questionari debitamente compilati da parte del contribuente.

<sup>188</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1725.

<sup>189</sup> Si veda F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino* e A. FANTOZZI, *Diritto tributario*.

<sup>190</sup> Si veda Cass. n.6071 del 20 maggio 1991; Cass. n.23176 del 2 novembre 2009.

#### **IV.II.I Omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie**

L'omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie<sup>191</sup> legittima l'Amministrazione finanziaria ad adottare l'accertamento induttivo extracontabile e come affermato precedentemente a fattor comune tra omessa, sottrazione e indisponibilità delle scritture contabili, la disposizione normativa richiede un preventivo accertamento nel verbale di ispezione. La giurisprudenza però, avendo interpretato la norma sugli effetti che essa comporta e non sui principi basilari, ha concluso che l'omessa tenuta della contabilità non ha bisogno di un preventivo accertamento nel caso in cui non sia stata contestata dal contribuente.

Per quel che attiene l'omessa tenuta delle scritture contabili va rilevato che, secondo quanto disciplinato dall'articolo 14 del D.P.R. n. 600/1973, assume rilievo qualsiasi scrittura obbligatoria e tra di esse rientrano anche le scritture e i libri sociali obbligatori di cui all'articolo 2421 del Codice Civile<sup>192</sup>.

All'omessa tenuta delle scritture contabili la previsione normativa è a doppia valenza giuridica nel senso che legittima da un lato l'accertamento induttivo extracontabile e dall'altro lato è strettamente collegata con l'articolo 52 del decreto 633/1972<sup>193</sup> e in tale ambito sia la dottrina che la giurisprudenza hanno compiuto delle analisi affermando che “la norma giuridica non ha valenza nel caso in cui le cause di momentanea irreperibilità non siano riferibili ad un interesse reale e quindi al fine ultimo di nascondere operazioni

---

<sup>191</sup> Come il libro giornale, il libro degli inventati, i registri IVA, le scritture di magazzino.

<sup>192</sup> È stata ritenuta omessa la contabilità informatica come presupposto per l'accertamento induttivo extracontabile, prima che la legge prevedesse tale modalità.

<sup>193</sup> Il quale afferma che “*I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione*”.

soggette a verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, pertanto servirebbe un atteggiamento volontario e consapevole del contribuente caratterizzato dall'intenzione di commettere un illecito<sup>194</sup>».

Prendendo in considerazione la visione della giurisprudenza riguardante la legittimazione dell'accertamento induttivo extracontabile solo sulla base dell'omessa tenuta dei singoli registri afferma che appare fortemente penalizzante nei confronti dei contribuenti. Questo perché, per esempio, l'inventario di inizio e fine anno è stato ritenuto uno strumento essenziale per ricostruire l'andamento delle merci nel corso dell'esercizio.

Anche in assenza delle scritture ausiliarie sui reali movimenti di beni per la rivendita durante l'anno<sup>195</sup> è legittimo il ricorso al metodo induttivo extracontabile -e a tale proposito si veda la sentenza n.1511 dell'11 febbraio 2000 emanata dalla Corte Suprema<sup>196</sup>-. Infatti la Corte Suprema ha giudicato le scritture ausiliarie come scritture obbligatorie e quindi imposte dalla legge poiché consentono di verificare le registrazioni di sintesi del libro degli inventari, che diventano così incontestabili.

---

<sup>194</sup> Si veda la Cass. n.1783 del 7 aprile 1982; Cass. n.2763 del 25 marzo 1991. Inoltre la norma non è operante nel caso in cui l'indisponibilità delle scritture contabili sia dovuta da difficoltà da parte del contribuente di reperire una grande mole di dati richiesti dall'Amministrazione finanziaria -e si veda la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pavia n.65 del 4 ottobre 1979; Cass. n.1430 del 13 febbraio 1984-; riguardante l'omessa presentazione dell'inventario si veda la Cass. n.2007 del 30 settembre 2006 e per l'omessa tenuta delle scritture di magazzino si veda la Cass. n. 18018 del 24 agosto 2007 e la Cass. n.27264 del 20 dicembre 2006.

<sup>195</sup> Note come conti di mastro. Le scritture ausiliarie di magazzino vengono disciplinate dall'articolo 14, comma 1, lettera d) del D.P.R. n.600/1973 e sono dirette a dare conto delle variazioni intervenute tra le consistenze di determinati beni-merce negli inventari annuali. Inoltre possono essere sostituite dalle altre scritture obbligatorie, purché contengano le medesime indicazioni.

<sup>196</sup> Nella quale la società ricorrente evidenzia come la mancata presenza delle scritture ausiliarie non possa permettere di procedere all'accertamento induttivo extracontabile. Questo perché dal libro degli inventari, tenuto in modo corretto e completo, si possa ricavare il movimento delle merci e pertanto il ricorso al metodo induttivo extracontabile sarebbe legittimo solo nel caso in cui le scritture contabili principali siano inattendibili o assenti.



#### **IV.II.II Sottrazione della contabilità**

Il personale incaricato dell'attività ispettiva dopo aver eseguito l'accesso e prima di iniziare le ricerche all'interno dell'impresa del contribuente, può richiedere al contribuente stesso l'esibizione dei libri, registri, scritture e documenti obbligatori.

La sottrazione all'ispezione da parte degli organi verificatori di una o più scritture contabili obbligatorie ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. n.600/1973 legittima l'accertamento induttivo extracontabile e tale requisito deve esser coordinato con il c.d. rifiuto di esibizione disciplinato dall'articolo 52, comma 5, del D.P.R. n.633/1972 secondo cui *“I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”* e dall'articolo 32, comma 3, del D.P.R.n.600/1973 secondo il quale gli uffici delle imposte possono *“Invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso”*<sup>197</sup>.

---

<sup>197</sup> A.IORIO, L.AMBROSI, S.MECCA, S.SERENI, *Accertamento e riscossione*, Wolters Kluwer, pag.429.

L'accertamento induttivo extracontabile è legittimato solamente quando la sottrazione interessa le scritture contabili obbligatorie e di conseguenza tale rettifica non può essere usata in relazione alle scritture la cui tenuta non sia obbligatoria e la cui conservazione non sia più obbligatoria decorsi i termini di decadenza<sup>198</sup> dal potere di accertamento.

Quindi, concludendo e riassumendo quanto detto sopra, la sottrazione delle scritture contabili deve essere cosciente e volontaria, deve essere constatata mediante il verbale di ispezione, è preclusa dal successivo ritrovamento dei documenti e si riferisce solamente alle scritture contabili obbligatorie. Tale orientamento è stato confermato anche dalla Corte di Cassazione che ha ritenuto “inutilizzabile a favore dei contribuenti i libri, le scritture e i documenti non esibiti a fronte di specifica richiesta dei verificatori sia quando questi opponga un rifiuto esplicito o dichiarare falsamente di non possedere o sottragga intenzionalmente all'ispezione i documenti sia quando dichiarare di non possederli ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto<sup>199</sup> –e quindi dimenticanza, carenze amministrative, disattenzione, ecc-”.

#### **IV.II.III Contabilità non disponibile per causa di forza maggiore**

L'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore costituisce motivo di applicazione dell'accertamento induttivo extracontabile e viene disciplinato

---

<sup>198</sup> I termini di decadenza dell'avviso di accertamento ricordiamo essere:

- entro il quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione nel caso di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva entro il 31 dicembre;
- entro il settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nel caso in cui si ha un'omessa presentazione o di nullità della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva entro il 31 dicembre.

Termini modificati con l'articolo 1, commi 130, 131 e 132, della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 entrata in vigore a partire dal 1 gennaio 2016.

<sup>199</sup> Si veda la Cass. n.19871 del 14 novembre 2010.

dall'articolo 39, comma 2, lettera c) del D.P.R. n.600/1973. Questo articolo prevede l'adozione dell'accertamento in esame nel caso in cui *“risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore”*.

In merito l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la ratio della norma si fonda sul fatto che la mancata esibizione della documentazione contabile rende di fatto impraticabile la via dell'accertamento analitico con la conseguenza che l'accertamento induttivo extracontabile resta l'unico mezzo per consentire l'attività accertativa dell'Ufficio<sup>200</sup>. Mentre per quanto riguarda la visione della giurisprudenza, da tempo sta affermando di voler e dover dare alla disposizione una portata maggiore per ricomprendervi situazioni e fatti non imputabili ai contribuenti<sup>201</sup>.

Comunque sia, è necessario spiegare il termine di “cause di forza maggiore” che fa riferimento ad un qualsiasi evento non fronteggiabile e non imputabile al contribuente, imprevedibile e inevitabile. Esso non è disciplinato dal Codice Civile, ma per sommi capi è legittimato dall'articolo 1467 il quale riconosce al debitore la facoltà di richiedere la risoluzione del contratto nel momento in cui la prestazione da lui dovuta sia diventata eccessivamente onerosa per fatti straordinari ed imprevedibili, ed estranei dalla sua sfera di azione<sup>202</sup>. Quindi risulta rilevante approfondire maggiormente le due caratteristiche

---

<sup>200</sup> Vedi C.M. n.7/1997, cit.

<sup>201</sup> Si veda ad esempio il caso in cui le scritture contabili siano state depositate in tribunale ai fini della procedura di Amministrazione controllata.

<sup>202</sup> M. GARDENAL, *Il principio di forza maggiore: la disciplina nazionale e internazionale a confronto*, monografia, 2012.

che un evento deve avere per esser definito causa di forza maggiore ossia: la straordinarietà e l'imprevedibilità.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.12235 del 25 maggio 2007, è intervenuta fornendo una descrizione dettagliata di entrambi i termini. Il requisito di straordinarietà ha carattere obiettivo e si tratta di un evento anomalo, quantificabile e misurabile sulla base di elementi quali la sua intensità e dimensione; mentre per quanto riguarda la natura dell'imprevedibilità, essa è soggettiva in quanto riguarda la capacità conoscitiva e la diligenza della parte contraente. La valutazione di tale caratteristica deve avvenire obiettivamente, prendendo a modello il comportamento di una persona media, che si trovi nelle stesse condizioni<sup>203</sup>.

Per quanto riguarda l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in merito alle cause di forza maggiore, essa è per l'esclusione di queste come accadimento idoneo a giustificare il mancato adempimento degli obblighi tributari.

Va ribadito, anche in questo caso, che l'accertamento induttivo extracontabile è legittimo se dal verbale di ispezione risulta che le scritture contabili siano state rubate, siano andate distrutte a seguito di calamità naturali<sup>204</sup> ed infine siano state smarrite.

Il furto delle scritture contabili, come già detto precedentemente, legittima l'utilizzo dell'accertamento induttivo extracontabile da parte dell'Amministrazione finanziaria e a tale proposito è intervenuta anche la Corte di Cassazione con la sentenza n.9919 del 16 aprile 2008 nella quale è stato affermato che nonostante si abbia una denuncia di furto

---

<sup>203</sup> M. GARDENAL, *Il principio di forza maggiore: la disciplina nazionale e internazionale a confronto*, monografia, 2012.

<sup>204</sup> Come incendio, alluvione, terremoto, guerre, ecc.

relativa alla documentazione contabile obbligatoria di una società, l'Ufficio è legittimato a ricorrere all'accertamento induttivo extracontabile di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. n.600/1973.

Pertanto, la denuncia di furto anche se presentata tempestivamente, non è di per sé sufficiente a dare prova dei fatti controversi, in quanto priva della precisa indicazione dei documenti sottratti, circostanza che impedisce, tra l'altro, un'adeguata ricostruzione della situazione contabile essendo impossibile un controllo sull'inerenza e sulla competenza<sup>205</sup>.

A tal proposito, con la sentenza del 16 luglio 2013 n. 179/2/13, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha stabilito che costituisce motivo di applicazione dell'accertamento induttivo extracontabile l'indisponibilità delle scritture contabili a causa di forza maggiore. Nel caso specifico il contribuente in questione non disponeva delle scritture contabili relative ad un intero anno in quanto oggetto di furto denunciato. I giudici, insieme all'Amministrazione finanziaria hanno sostenuto che al contribuente sarebbe spettato l'onere della prova e quindi di intervenire presso i fornitori e clienti per recuperare tutta la documentazione necessaria, concludendo che la denuncia di furto non sarebbe stata sufficiente a dare prova dei fatti controversi.

Concludendo, l'articolo 6, comma 5, del D.Lgs. n.472/1997 prevede che non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore e pertanto non devono essere irrogate sanzioni amministrative, quantomeno con riferimento alla mancata esibizione delle scritture.

---

<sup>205</sup> A. IORIO, L. AMBROSI, S. MECCA, S. SERENI, *Accertamento e riscossione*, Wolters Kluwer, pag.430.

### **IV.III Contabilità complessivamente inattendibile**

Ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d) del D.P.RP n.600/1973 si fa riferimento all'inattendibilità delle scritture contabili, altro presupposto importante e complesso che legittima il metodo induttivo puro o extracontabile.

Come già descritto nel capitolo precedente, la contabilità rappresenta un ruolo essenziale per quanto concerne la disciplina tributaria e più nel dettaglio per quanto riguarda l'accertamento tributario poiché l'inattendibilità delle scritture contabili diventa l'elemento che differenzia l'accertamento contabile da quello extracontabile.

Per tale motivo il Legislatore ha disciplinato in modo dettagliato le scritture contabili al fine di determinare l'imponibile in base alle risultanze del bilancio<sup>206</sup>, salvo il ricorso induttivo extracontabile laddove il metodo analitico non sia possibile<sup>207</sup>.

Si parla di accertamento analitico-contabile quando l'Amministrazione finanziaria procede alla rettifica delle singole voci di costo e di ricavo considerate "fedeli" alla reale situazione reddituale dell'impresa; quando invece le scritture contabili non si ritengono attendibili, allora l'Amministrazione finanziaria può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e adottare l'accertamento induttivo extracontabile.

Nell'articolo 39, secondo comma lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 la contabilità è fiscalmente inattendibile, ai fini dell'accertamento extracontabile, se le *"omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma, ovvero le*

---

<sup>206</sup> Detto anche determinazione analitica dell'imponibile.

<sup>207</sup> A tale proposito si veda il paragrafo *"Accertamento induttivo puro o extracontabile"*.

*irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica<sup>208</sup>. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'articolo 14 del presente decreto.”*

La linea di demarcazione che separa la violazione meno grave -che attiva l'accertamento analitico contabile- rispetto alla violazione più grave- che attiva l'accertamento induttivo extracontabile- è stata chiarita dalla Cassazione, nella sentenza n.1022, del 24 febbraio 1989<sup>209</sup> attribuendo rilievo alle omissioni, falsità, inesattezza e irregolarità formali “gravi, numerose e ripetute”, al fine di stabilire se -in relazione a tali caratteristiche- queste siano tali da “rendere inattendibili” le scritture per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Pertanto la contabilità si considera inattendibile nel suo complesso quando, a seguito dell'ispezione delle scritture contabili e sulla base del relativo verbale- verbale di verifica, verbale di constatazione- viene accertata la presenza di omissioni, di false o di inesatte

---

<sup>208</sup> Con la contabilità sistematica le operazioni si classificano per gruppi omogenei in relazione all'oggetto a cui si riferiscono e all'interno di ciascun gruppo le operazioni sono indicate rispettando l'ordine cronologico. Un esempio di contabilità sistematica è il mastro della contabilità generale formato dall'insieme dei conti accesi ai vari elementi del patrimonio di funzionamento e ai vari componenti del reddito d'esercizio.

<sup>209</sup> E' noto, infatti, che le presunzioni devono condurre, secondo la costante giurisprudenza della Cassazione, a conclusioni che siano plausibili secondo un ragionevole criterio di normalità, seguendo il passaggio logico "a facto probante ad factum probandum", per cui "dal fatto noto è dato risalire al fatto ignoto".

indicazioni, e ancora di irregolarità formali che risultino così gravi, numerose e ripetute da far venire meno quelle garanzie proprie di una contabilità sistematica<sup>210</sup>.

Affinché la contabilità possa ritenersi complessivamente inattendibile, deve confliggere con i criteri di ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente<sup>211</sup>. In tali casi è consentito all'Ufficio di dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e dedurre maggiori ricavi o minori costi, avvalendosi di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti e successivo spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente stesso.

Per quanto riguarda l'affermazione dell'inattendibilità complessiva delle scritture contabili<sup>212</sup>, spetta al giudice di merito dare un riscontro successivo alla valutazione degli elementi indiziari o probatori acquisiti durante il processo.

Ovviamente risulta essere opportuno fare una distinzione tra contabilità inattendibile nel suo insieme e inattendibilità della singola scrittura contabile. Nel primo caso è possibile procedere ad accertamento induttivo extracontabile, mentre nel secondo caso se la singola scrittura contabile non invalidi la contabilità nel suo complesso allora si può procedere con l'accertamento analitico. Ne consegue che il giudizio di inattendibilità può basarsi solamente sul riscontro di violazioni gravi, numerose e ripetute da valutarsi in concreto, tenendo conto delle caratteristiche specifiche delle irregolarità riscontrate quali i relativi

---

<sup>210</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.358.

<sup>211</sup> Con la sentenza n.10802 del 24 luglio 2002, appartenente a questo orientamento, la Suprema Corte di Cassazione così si è espressa: *"In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art.39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n.600 del 1973 (n.d.r. trattasi dell'accertamento induttivo); a tale riguardo il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie."*

<sup>212</sup> Si veda ad esempio per gravità, numero, omesse registrazioni, false, inesatte, irregolari, ecc.



importi e il rapporto tra eventuale ammontare e fatturato complessivo<sup>213</sup>. È possibile che una singola violazione sia talmente grave da determinare l'inattendibilità, come altre violazioni seppure ripetute possono essere tali da non far scattare tale conseguenza<sup>214</sup>.

In ogni caso, il parametro delle gravità, in presenza di violazioni plurime e ripetute, può essere ricavato soltanto nel senso che violazioni numerose e ripetute rendono, di per sé, inattendibili le scritture contabili, a meno che non si tratti di violazioni di scarso rilievo<sup>215</sup>. Quindi la "non gravità" rappresenta l'eccezione che deve essere dimostrata dal contribuente e deve essere oggetto di motivazione specifica da parte del giudice di merito.

Infatti per esempio, una contabilità può essere definita inattendibile anche se formalmente perfetta, e quindi contenente tutte le indicazioni veritiere -ma centinaia di omissioni-<sup>216</sup>.

Pertanto non si possono formulare delle regole specifiche ma si tratta semplicemente di un giudizio di fatto, tanto che le scritture devono esser tenute così male da giudicare tutta la contabilità inattendibile e non credibile nel complesso.

Detto ciò, un'altra distinzione opportuna da fare è quella relativa all'esame della regolarità formale e sostanziale della contabilità. La verifica riguardante la regolarità *formale* si basa sull'individuazione di elementi di fatto e documentali precisi come la correttezza delle annotazioni, la tempestività delle registrazioni e la cronologia.

---

<sup>213</sup> E. FAZZINI, *La lettura semplificata delle scritture contabili sotto il profilo tributario*, monografia.

<sup>214</sup> Ad esempio il fatto che un'annotazione possa esser definita errata sotto il profilo temporale ma non viene ritenuta viziata da gravità tale da alterare la cronologia delle scritture mentre la ripetizione di tale comportamento può condurre a risultati diversi nel senso di integrare la gravità che si ripercuote sulla regolarità complessiva delle scritture.

<sup>215</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1738.

<sup>216</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè Editore, pag 253.

Per quanto riguarda la verifica riguardante l'aspetto *sostanziale* della contabilità, l'Amministrazione tende a controllare la completezza<sup>217</sup>, correttezza<sup>218</sup> e veridicità<sup>219</sup> di quest'ultima -come cita l'articolo 39, primo comma che richiede per l'appunto completezza, esattezza e veridicità delle scritture sotto il profilo sostanziale per l'accertamento analitico-.

L'inattendibilità inoltre può anche essere dimostrata in modo alternativo stando a quanto affermato dalla Circolare della Guardia di Finanza n.1 del 29 dicembre 2008:

- sulla base di gravi, numerose e ripetute indicazioni contabili omesse, false ed inesatte;
- sulla base di gravi, numerose e ripetute irregolarità di carattere formale.

Il parametro della gravità delle violazioni multiple e ripetute nella contabilità del contribuente rendono di per sé inattendibili le scritture stesse, a meno che non si tratti di violazioni di scarso rilievo e quindi configurando la non gravità come eccezione, che come tale va dimostrata dal contribuente<sup>220</sup>.

In varie sentenze emanate dalla Cassazione<sup>221</sup> è stata fatta una distinzione riguardanti le irregolarità delle scritture contabili in "meno gravi" e "più gravi". Per quanto concerne le prime, inducono ad un accertamento analitico-induttivo tramite l'utilizzo dei dati forniti dal contribuente o dimostrando l'inesattezza ed incompletezza di una o più poste

---

<sup>217</sup> Con il termine completezza si intende una contabilità che presenta registrazioni riferite ad ogni singola operazione aziendale con il relativo supporto documentale accuratamente conservato.

<sup>218</sup> Correttezza o esattezza si riferisce al fatto che la contabilità dovrà essere redatta secondo i canoni delle discipline tecnico-contabili al fine di raggiungere lo scopo informativo di ciascuna scrittura.

<sup>219</sup> Per veridicità si intende la corrispondenza sotto il profilo quantitativo tra i dati registrati e quelli che l'Amministrazione finanziaria possa desumere da altra documentazione o da altri elementi di cui sia in possesso.

<sup>220</sup> Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre, pag.358.

<sup>221</sup> Vedi Cass. del 25 maggio 2007, n.12279; Cass. dell'11 maggio 2009, n.10839 e Cass. del 21 aprile 2008, n.10277.

emergenti delle scritture medesime attraverso l'utilizzo di presunzioni purché dotate di gravità, precisione e concordanza. Per quanto riguarda quelle più gravi, evidenziano un'inattendibilità globale delle scritture e autorizzano a prescindere da esse ed a procedere con l'accertamento induttivo extracontabile, avvalendosi anche di presunzioni semplicissime.

Prima di elencare e fare alcuni esempi di contabilità inattendibile è necessario premettere che l'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari è stata abrogata dall'articolo 8 delle Legge n.383 del 2001 a decorrere dal 25 ottobre 2001 e inoltre va ricordato anche che con l'articolo 16, comma 12 bis del D.L. n.185 del 2008 è stata introdotta la documentazione informatica.

Quindi ne segue che i libri, le scritture e la documentazione obbligatoria per legge possano essere tenuti e formati con strumenti informatici. Ulteriormente va anche ricordato che le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenute entro i limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione<sup>222</sup>.

Premesso che nella pratica operativa i casi in cui la contabilità possa essere dichiarata inattendibile sono molteplici, il D.P.R.n.570 del 16 settembre 1996 -chiamato anche "Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile"- ha fissato delle fattispecie al verificarsi delle quali scatta l'inattendibilità delle scritture contabili.

---

<sup>222</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA Manuali, pag. 1735 e tali informazioni sono state date con la Circolare n.22 del 06 giugno 2015.

Da considerare però che tale casistica opera soltanto nell'ambito dell'accertamento per parametri e studi di settore e riguarda:

- la mancanza di una specifica distinzione nei sottoconti o paritari, delle varie voci componenti le “disponibilità liquide”<sup>223</sup>;
- l'assenza di una distinta annotazione, nei sottoconti o paritari, dei conti che si riferiscono a crediti e debiti, con esclusione delle retribuzioni dei dipendenti<sup>224</sup>;
- omessa annotazione -anche complessiva- dei versamenti e/o prelevamenti, dei conti che si riferiscono a crediti e debiti, con esclusione dei dipendenti<sup>225</sup>;
- l'omessa annotazione nella nota integrativa o nel libro degli inventari dei crediti adottati per la qualificazione del verbale delle rimanenze;
- riscontro da parte degli organi verificatori della presenza di valori che hanno uno scostamento, rispetto ai valori indicati in contabilità, superiori al 10% del valore complessivo delle voci interessate, ovvero, indipendentemente dal superamento del limite del 10%, quando lo scostamento è di importo superiore ad €25.855,84.
- quando gli Uffici Tributarî verificano in sede di accertamento l'utilizzo di uno o più beni strumentali non annotati in contabilità, sempre se lo scostamento complessivo sia superiore al 10% dei beni strumentali totali, considerando anche i beni che non sono

---

<sup>223</sup> Pertanto è necessario distinguere le registrazioni per ciascuna banca o conto postale nonché indicare separatamente i valori presenti in cassa (contanti, bollati, assegni, ecc.);

<sup>224</sup> E' richiesta inoltre l'analitica distinzione dei crediti derivanti da vendite senza obbligo di emissione di fattura (scontrino o ricevuta) o da vendite con fatture annotate nel registro dei corrispettivi.

<sup>225</sup> Il che significa che vi sia una sovrapposizione di movimenti tra l'impresa ed il patrimonio personale.

posseduti a titolo di proprietà, quelli già completamente ammortizzati, e anche quelli di costo unitario inferiore ad €516,46, ad esclusione solamente degli immobili;

- quando sono impiegati lavoratori dipendenti non iscritti nel libro unico del lavoro o altri addetti che prestano attività occasionale, il cui rapporto non risulta dalla contabilità o da altra attendibile documentazione attendibile rinvenuta nel luogo in cui sono state tenute le scritture contabili, sempre se sono scaduti i termini utili per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti, e i compensi non contabilizzati sono superiori al 10% del costo del lavoro complessivo nel periodo nel quale i lavoratori “in nero” hanno svolto la loro attività e la disposizione non si applica se quando l’ammontare complessivo dei compensi è superiore ad €25.822,84.

Altri esempi<sup>226</sup> utili e molto utilizzati per definire una contabilità inattendibile sono i seguenti:

- se dal verbale di ispezione risulta la mancata tenuta, la sottrazione all’ispezione o l’indisponibilità per forza maggiore di una o più delle scritture contabili obbligatorie<sup>227</sup>;

- in caso di irregolarità formali delle scritture contabili così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili i dati in essa esposti<sup>228</sup>;

---

<sup>226</sup> Analizzati anche dalla dottrina Memento pratico, *Accertamento*, Ipsoa- Francis Lefebvre

<sup>227</sup> È invece illegittimo l’accertamento induttivo extracontabile qualora l’Ufficio vi abbia proceduto rifiutando di prendere in considerazione la documentazione del contribuente stesso, per il solo fatto di non averla rinvenuta in occasione dell’avvio dell’ispezione, nonostante lo stesso soggetto abbia successivamente messo a disposizione i propri libri contabili – Circolare della GdF del 29 dicembre 2008, n.1 e Cass. del 10 agosto 1995, n.8772-.

La mancata istituzione del libro degli inventari legittima l’accertamento induttivo extracontabile, così come la mancata esibizione di altre scritture contabili, quali libro giornale, registri IVA.

<sup>228</sup> Si veda Cass. del 4 febbraio 2015, n.1951.

- quando viene rinvenuta una seconda contabilità informale o parallela o in nero, anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette<sup>229</sup>;
- quando vengono rinvenuti degli appunti informali del contribuente su un block-notes o su schede da cui si desume la presenza di redditi omessi<sup>230</sup>;
- quando viene reperita della documentazione extracontabile presso terzi e da costoro elaborata, purché sia fornita la prova, anche attraverso presunzioni, della veridicità di tale documentazione<sup>231</sup>;
- quando viene rilevato un saldo di cassa leggermente attivo e un saldo bancario fortemente passivo con conseguenti gravi inesattezze nella tenuta della contabilità protrattesi per parecchi mesi<sup>232</sup>;
- quando sono assenti le scritture ausiliarie di magazzino, dirette a monitorare le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali<sup>233</sup>, oppure quando il contribuente ha omesso l'annotazione delle rimanenze finali nelle scritture contabili, ovvero si sia limitato ad indicare il solo valore complessivo di esse, omettendo di operare una destinazione dei beni per categorie omogenee<sup>234</sup>;

---

<sup>229</sup> Si veda Cass. del 28 aprile 2010, n.10137; Cass. del 24 luglio 2009, n.17365; Cass. del 13 ottobre 2008, n.25104; Cass. del 18 dicembre 2006, n.27059; Cass. del 27 marzo 2006, n.6949; Cass. del 20 dicembre 2003, n.19598; Cass. del 7 luglio 1999, n.7045.

<sup>230</sup> Si veda Cass. del 9 gennaio 2015, n.177; Cass. del 14 febbraio 2007, n.3222; Cass. del 13 maggio 1993, n.5446; Cass. del 17 dicembre 1992, n.13331; Cass. del 15 maggio 1992, n.5786. In tal caso è necessario che tali appunti vengano allegati, anche solo uno stralcio o una copia, al processo verbale- Cass. del 9 giugno 2009, n.13201-.

<sup>231</sup> Si veda Cass. del 10 marzo 2008, n.6331.

<sup>232</sup> Si veda Cass. del 13 ottobre 2011, n.21101.

<sup>233</sup> Si veda Cass. del 16 giugno 2016, n.12514; Cass. del 23 febbraio 2009, n.4293; Cass. del 18 settembre 2003, n.13816.

<sup>234</sup> Si veda Cass. del 15 novembre 2011, n.23950. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nello scarico e nel carico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione.

- quando viene riscontrata la presenza di lavoratori pagati in nero, ciò in quanto, la contabilità, pur se formalmente corrette, confligge con l'accertamento della presenza di forza lavoro non dichiarata<sup>235</sup>;
- quando si accertano irregolarità commesse in sede di conservazione dei documenti, cartacei o informatici<sup>236</sup>;
- quando si rileva un saldo negativo di cassa<sup>237</sup>;
- quando si ha l'omessa tenuta dell'inventario<sup>238</sup>;
- quando si tiene la contabilità a matita<sup>239</sup>.

Inoltre la Corte di Cassazione ha affermato che l'accertamento induttivo extracontabile possa esser adottato anche nei casi in cui:

- la contabilità sia considerata complessivamente e sostanzialmente inattendibile poiché in contrasto con i criteri di ragionevolezza e antieconomicità<sup>240</sup>;

---

<sup>235</sup> Si veda Cass. dell'11 aprile 2012, n.5713.

<sup>236</sup> Si veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2006, n.36/E. Non si considerano gravi violazioni la mancata conservazione della documentazione di marginali voci di spesa, quando i movimenti contabili sono stati correttamente e tempestivamente riportati sul libro giornale regolarmente numerato.

<sup>237</sup> Si veda Cass. del 20 novembre 2009, n.24509 la quale afferma *"In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini IRPEG ed ILOR, ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. n.600/1973, 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"*.

<sup>238</sup> Si veda Cass. del 26 maggio 2003, n.8273.

<sup>239</sup> La Cass. del 4 marzo 1998, n.2396 ha affermato che *"la matita rappresenta un mezzo grafico del tutto inaffidabile e quindi si ha una inattendibilità complessiva delle scritture, rendendo così giustificata l'adozione dell'accertamento induttivo"*. Invece la sentenza del 25 maggio 2007, n.12279 afferma che il giudice deve valutare il caso di specie ben oltre il mezzo grafico utilizzato, incentrandosi sulla fondatezza o meno della deducibilità dei costi, sostenuta dal contribuente.

<sup>240</sup> A tale proposito si veda la sentenza della Cassazione n.9968 del 2015.

- il contribuente dichiara un reddito inferiore alla soglia ISTAT di povertà assoluta<sup>241</sup>;
- la percentuale di ricarico applicata dal contribuente abbia uno scostamento abnorme ed irragionevole rispetto a quelle mediamente utilizzate nel settore di appartenenza<sup>242</sup>;
- sia omessa la sottoscrizione delle scritture contabili obbligatorie<sup>243</sup>.

Concludendo è possibile affermare che non esiste una formula che stabilisca quante o quali violazioni siano necessarie per raggiungere tale effetto, anche se i casi più frequenti che si verificano e che portano all'inattendibilità della contabilità sono: il ritrovamento di una contabilità "parallela"<sup>244</sup>, saldo negativo di cassa<sup>245</sup>, registrazione di fatture per operazioni inesistenti<sup>246</sup>, sproporzione dei ricavi registrati rispetto ai costi per materie prime o beni e servizi strumentali<sup>247</sup>, l'inventario incompleto, la contabilità tenuta a matita<sup>248</sup>, l'omessa registrazione dei ricavi e la sistematica alterazione dei documenti di trasporto.

#### **IV.IV Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio**

Si è già detto in precedenza come l'accertamento induttivo extracontabile scatti anche quando il "*contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli Uffici ai sensi*

---

<sup>241</sup> A tale proposito si veda la sentenza della Cassazione n.24313 del 2014.

<sup>242</sup> A tale proposito si veda la sentenza della Cassazione n.17304 del 2014.

<sup>243</sup> A tale proposito si veda la sentenza della Cassazione n.2250 del 14 febbraio 2003.

<sup>244</sup> A tale proposito si veda la Cass. n.19598 del 20 dicembre 2003.

<sup>245</sup> A tale proposito si veda la Cass. n. 11988 del 31 maggio 2011.

<sup>246</sup> A tale proposito si veda la Cass. n. 26130 del 13 dicembre 2007.

<sup>247</sup> A tale proposito si veda la Cass. n. 25001 del 24 novembre 2006 –per quanto riguarda la quantità di ingredienti indizio per il numero di piatti preparati e quindi dei ricavi di un ristorante- e la Cass. n.15266 del 27 novembre 2000 –per la spesa per la carta sensibile in una copisteria- o ancora la Cass. n.15808 del 12 luglio 2006 –per la spesa di lavanderia per i tovaglioli per i ristoranti-.

<sup>248</sup> A tale proposito si veda la Cass. n. 16707 dell' 8 agosto 2008.



*dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633.”*

In virtù dei poteri conferiti dall'articolo 32, gli Uffici finanziari possono invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresa l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalla legislazione tributaria; inoltre possono inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati.

Le ipotesi di cui sopra sono da ritenersi tassative per l'applicazione del metodo induttivo extracontabile e infatti le richieste degli Uffici, come previsto dalla norma, devono riguardare dati e notizie di carattere specifico e non dati soggetti a valutazione<sup>249</sup>.

In merito a tali richieste notificate dall'Ufficio, il comma successivo dell'articolo 32 precisa che gli Uffici attribuiscono un termine, al contribuente, per effettuare le connesse comunicazioni. Il termine fissato dall'Ufficio per l'adempimento non può essere inferiore a quindici giorni, fatto salvo il caso indicato al n.7, del comma 1 succitato<sup>250</sup>.

---

<sup>249</sup> Come ad esempio l'invito a comparire, l'esibizione di dati attinenti ai conti correnti bancari, ecc.

<sup>250</sup> Si riporta la disposizione citata, per completezza d'argomento.

*“7) Richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della*

Il comma 3 della disposizione in argomento, stabilisce che *“Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l’ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta”*.

In ultimo, secondo il comma 4, *“Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”*.<sup>251</sup>

#### **IV.V Omessa/infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti ai fini degli studi di settore**

L’omessa o infedele indicazione dei dati nei modelli relativi agli studi di settore sposta la natura dell’accertamento, dall’ambito dell’accertamento analitico a quello induttivo extracontabile.

Innanzitutto risulta utile chiarire che cosa siano gli studi di settore ed essi rappresentano uno strumento utile per la ricostruzione induttiva dei ricavi e dei compensi nei confronti

---

*sede o dell’ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell’ufficio procedente...”*

<sup>251</sup> E riguardante questo argomento è opportuno citare la sentenza emanata dalla Commissione Tributaria Regionale del Molise il 14 febbraio 2011 nella quale si evince che *“nell’ambito di una verifica della Guardia di Finanza, l’impresa accertata non era stata in grado di esibire la documentazione contabile completa, in possesso di un libero professionista che ha potuto consegnare la suddetta documentazione due giorni dopo, comunque, prima della chiusura della verifica stessa. L’Amministrazione finanziaria ha ritenuto suddetto fatto fondamentale per l’accertamento ai sensi dell’art. 39, D.P.R.n.600/1973, anche in presenza del versamento regolare delle imposte dovute.”* La C.T.R., ha stabilito che nel caso specifico si può far riferimento alle norme applicabili *“solo per l’ipotesi di effettiva e definitiva sottrazione o mancata esibizione delle scritture contabili all’attività dei verificatori”*.

dei soggetti con ricavi o compensi dichiarati non superiori a €5.164.569,00. Tale strumento viene applicato nei confronti dei contribuenti che svolgono prevalentemente l'attività economica per la quale risulta approvato il relativo studio di settore e tali soggetti devono provvedere alla compilazione degli appositi modelli, con l'indicazione dei dati contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore stessi.

La fattispecie è stata riformata per effetto del Decreto Legge n.16 del 2012. La disposizione riformata decorre dalla data di entrata in vigore del decreto e quindi dal 2 marzo 2012 e ne consegue che per gli accertamenti notificati fino al 1 marzo 2012 trova applicazione la norma contenuta nel Decreto Legge n.98 del 2011, mentre a partire dal 2 marzo 2012 trova applicazione la norma di cui al D.L. n. 16 del 2012.

Di seguito le disposizioni sopra indicate:

- D.L. n.98/2011: Si procede all'accertamento induttivo extracontabile *“quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazioni dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471;*

- D.L. n.16/2012: *“...in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli*

*studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione”.*

Pertanto le disposizioni in vigore dal 2 marzo 2012, contengono una rilevante differenza rispetto alle disposizioni precedenti in quanto le infrazioni compiute dal contribuente, legittimano l'Amministrazione finanziaria ad utilizzare le presunzioni semplicissime per quantificare il reddito d'impresa in presenza delle seguenti violazioni:

- omissione dei dati relativi agli studi di settore;
- infedele indicazione dei dati relativi agli studi di settore;
- indicazione di cause di esclusione degli studi di settore insussistenti;
- indicazione di cause di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'articolo 1 del D.l. n.471/1997<sup>252</sup>.

Mentre con la nuova disposizione D.L. 16/2012 l'Amministrazione finanziaria può adottare l'accertamento induttivo extracontabile in presenza delle seguenti condizioni:

- omessa presentazione del modello degli studi di settore;
- indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore insussistenti;
- errata compilazione dei predetti modelli sempre che tale circostanza comporti una differenza superiore al 15% o comunque a €50.000 tra i ricavi e i compensi stimati

---

<sup>252</sup> In sostanza, la disciplina trova applicazione per le sanzioni maggiorate del 10%, nel caso in cui sussiste un maggior reddito stimato superiore al 10% rispetto a quello dichiarato.

applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati utilizzando i dati indicati in dichiarazione.

Ecco spiegato il perché le “nuove” disposizioni, ferma restando l’applicazione dell’accertamento induttivo extracontabile nelle ipotesi di omessa presentazione dei modelli e di indicazione delle cause insussistenti di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore, contengono una differenza rilevante rispetto alle disposizioni precedenti in quanto le dichiarazioni infedeli, nella parte relativa agli studi di settore stessi, si rilevano ai fini dell’applicazione dell’accertamento induttivo extracontabile solo se risultano essere di entità qualificata<sup>253</sup>.

L’Amministrazione finanziaria può procedere all’accertamento sulla base degli studi di settore qualora “l’ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta essere inferiore all’ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi<sup>254</sup>”.

Tale norma deve essere connessa con l’articolo 62- sexies, comma 3 del D.L. 331/1993 in base al quale gli accertamenti di cui all’articolo 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. 600/1973 possono essere fondati anche sull’esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi, i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore<sup>255</sup>.

---

<sup>253</sup> R. VIVIANI, *L’accertamento induttivo- extracontabile*, monografia di: La lente sul fisco, I focus N° 10 del 16/03/2012.

<sup>254</sup> Articolo 10, comma 1 della legge 149/1998.

<sup>255</sup> A. IORIO, L. AMBROSI, S. MECCA, S. SERENI, *Accertamento e riscossione*, Wolters Kluwer, pag.490.

È possibile affermare che seppur rivolti a dare forza agli studi di settore, questi interventi normativi, non hanno agito sulla loro affidabilità bensì sull'essere minacciosi sotto il punto di vista puramente formale.

A fronte di quanto sopra esposto si possono verificare i seguenti casi:

- il contribuente ha compilato bene il modello degli studi di settore ma non risulta congruo e coerente. Esso potrà esser sottoposto ad accertamento analitico induttivo ed a specifici controlli anche con l'ausilio delle indagini finanziarie;

- il contribuente ha presentato il modello degli studi di settore indicando dati infedeli. Pertanto potrà essere sottoposto ad un accertamento induttivo extracontabile –induttivo puro- se lo scostamento sui ricavi sarà superiore al 15% o a €50.000 rispetto a quelli determinati applicando correttamente lo studio di settore;

- il contribuente ha omesso la presentazione del modello degli studi di settore o l'ha presentato indicando cause di esclusione o inapplicabilità non sussistenti. Per tale situazione è prevista l'adozione dell'accertamento induttivo extracontabile oltre ad un inasprimento delle sanzioni.

Riguardante tale argomento va anche precisato che a partire dal periodo d'imposta 2016 gli studi di settore saranno più snelli, come affermato da un articolo de "Il SOLE 24ore" del 1 febbraio 2017. Si tratta, secondo quanto reso noto dall'Agenzia delle Entrate, di una concentrazione dei dati richiesti rispetto alla precedente annualità di più del 25%. Nessuna variazione si avrà per gli elementi contabili e il quadro A riguardante gli addetti all'attività, i cui i fattori si rilevano poi fondamentali nel calcolo di congruità elaborato dal software. Diciamo che anche per il periodo di imposta 2016, la struttura di suddetti

modelli rimarrà indicativamente la stessa, ma a partire dal prossimo anno è bene sapere che, come previsto dal D.L. n.196/2016 gli studi di settore cederanno il passo agli indicatori di compliance o indici di affidabilità –ISA- la cui composizione, stando alle prime bozze sarà completamente diversa rispetto agli odierni studi di settore.

Già a partire dal 2017 gli Isa<sup>256</sup>, sostituiranno gli studi di settore in otto settori economici<sup>257</sup> e verranno utilizzati per stabilire il grado di affidabilità del contribuente in una scala da 1 a 10 e saranno finalizzati ad incrementare il livello di adempimento spontaneo dei singoli contribuenti, a differenza degli studi di settore che oggi hanno finalità accertative. Quindi non si tratta più di un calcolo statistico uguale per tutte le attività imprenditoriali, ma lo strumento in questione sarà costruito su una metodologia statistico-economica che analizzerà i diversi fattori.

È possibile affermare che il punto centrale di tale cambiamento è che, essendo un'adesione volontaria, verrà agevolata la collaborazione tra contribuenti e Fisco.

---

<sup>256</sup> Indicatori Sintetici di Affidabilità.

<sup>257</sup> Settori quali:

- Commercio all'ingrosso di macchine utensili;
- Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature, pelletterie ed accessori;
- Amministrazione di condomini, gestione di beni immobili per conto terzi e servizi integrati di gestione agli edifici;
- Attività degli studi di ingegneria;
- Fabbricazioni di calzature, parti e accessori;
- Produzione e commercio al dettaglio di prodotti di panetteria;
- Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori;
- Servizi di ristorazione commerciale.

## V. La difesa nell'accertamento induttivo extracontabile<sup>258</sup>

Dopo aver fatto questa analisi dettagliata dell'accertamento induttivo puro o extracontabile è opportuno chiedersi fino a che punto il fondamento dell'accertamento possa essere tratto da elementi che non lo riguardano direttamente.

Il principio di base dell'accertamento induttivo extracontabile parte dal fatto che tale accertamento debba avere il massimo grado di attendibilità possibile nel contesto e quindi in base alle informazioni a disposizione, la soluzione può cambiare notevolmente.

Si combinano sia gli elementi generici -redditività di settore ad esempio- che quelli specifici -dimensioni, organizzazioni, settore, tipologia di clientela- che ovviamente, dipendono da situazione a situazione e quindi non esiste uno schema rigido predefinito, ma conta il criterio generale già ribadito, vale a dire che l'accertamento abbia il massimo grado di attendibilità possibile nel contesto e maggiore di quanto dichiarato dal contribuente<sup>259</sup>.

Una strategia altamente efficace è quella di dimostrare e argomentare che i dati generici utilizzati non siano adatti alla situazione della singola attività accertata poiché astratti, ma allo stesso tempo peculiari alla situazione concreta del contribuente.

Più nel dettaglio, per quanto riguardano le difese da parte del contribuente, esso può contestare *a)* che l'accertamento non sia accettabile e ragionevole oppure *b)* può fornire degli elementi ulteriori, sempre tendendo in considerazione il fatto che in tale tipo di accertamento non è richiesto nessuno standard di vero somiglianza qualificato: è

---

<sup>258</sup> Per elaborare tale capitolo è stato consultato il libro di A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè Editore.

<sup>259</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè Editore, pag. 267.



sufficiente che la tesi del contribuente sia più convincente di quella dell'Ufficio, in rapporto con il contesto conoscitivo, come integrato anche dalle allegazioni di quest'ultimo<sup>260</sup>.

Ad esempio un contribuente che svolge attività di ristorazione, può contestare che al numero  $x$  di tovaglioli mandati in lavanderia, corrisponda la cifra  $y$  di ricavi. Per giungere a tale risultato il contribuente può scegliere diverse strategie e quindi seguendo la strategia di cui il punto *a*) -vedi sopra- può contestare il fatto che esista una relazione tra tovaglioli e ricavi; oppure seguendo la strategia di cui il punto *b*) e quindi contestare la prova del numero di tovaglioli -nel caso in cui l'Ufficio abbia rilevato il numero in un'unica giornata lavorativa- oppure ancora può allegare e provare dei fatti ulteriori e incompatibili con il fatto noto<sup>261</sup> o con il fatto presunto<sup>262</sup>. Oppure ancora, il contribuente può presentare altri fattori<sup>263</sup> o allegare delle prove diverse da quelle presentate dall'Ufficio.

---

<sup>260</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè Editore, pag 267.

<sup>261</sup> Ad esempio può dimostrare che il ristorante sia stato chiuso per un totale di mesi durante l'anno e quindi la presunzione dei tovaglioli su base annua è infondata e non corretta.

<sup>262</sup> Ad esempio il contribuente può utilizzare le distinte dei versamenti sul conto corrente bancario che presentano ricavi congrui con le presunzioni ricavabili dal numero di tovaglioli nei giorni in cui tale valore sia stato rilevato, maggiore in alcuni altri e inferiore nella maggioranza degli altri giorni. Ciò rende veritiera l'idea che i versamenti diano una rappresentazione dei ricavi più verosimile delle presunzioni utilizzate dall'Ufficio.

<sup>263</sup> Rimanendo sempre nel tema della ristorazione, il contribuente può dimostrare una diversa dinamica di prezzi nel locale o nella zona, per ragioni personali, di passaggio della clientela, ecc.



## *Capitolo III*

### *Posizione della giurisprudenza e casi pratici*

Dopo aver analizzato l'accertamento induttivo "puro" disciplinato dall'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600/1973 in tale capitolo verrà esaminato l'orientamento della giurisprudenza sull'argomento.

Pertanto questo capitolo sarà articolato in tre macro aree: la prima sarà incentrata sulle procedure del processo tributario; la seconda parte vedrà protagoniste le varie modifiche che hanno interessato l'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n. 600 a partire dal 29 settembre 1973 fino ai giorni d'oggi mentre la terza ed ultima parte analizzerà le varie sentenze emanate durante il corso degli anni riguardanti l'accertamento induttivo.

#### **I. Il processo tributario: atti impugnabili, parti interessate, giurisdizione tributaria e decisione del ricorso**

La tutela del contribuente contro le pretese impositive illegittime dell'Amministrazione finanziaria è garantita dalla "giurisdizione tributaria", la cui disciplina è affidata al Decreto Legislativo n.546 del 1992<sup>264</sup>. Ad oggi la giurisdizione tributaria è articolata in due gradi di merito e un terzo grado di legittimità si ha dinanzi alla Corte di Cassazione.

---

<sup>264</sup> G. NAPOLI, S. ROCCHI, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci Editore, 2013

Il processo tributario prende avvio con la proposta del ricorso da parte del contribuente<sup>265</sup> alla competente Commissione Tributaria Provinciale, con il fine di chiedere l'annullamento totale o parziale dell'atto emanato dall'Ufficio<sup>266</sup>.

Il contribuente, più nel dettaglio, può proporre ricorso contro uno degli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria e questi ultimi vengono elencati dall'articolo 19 del Decreto Legislativo n. 546 del 1992:

- avviso di accertamento del tributo<sup>267</sup>;
- avviso di liquidazione del tributo<sup>268</sup>;
- avviso di mora<sup>269</sup>;
- provvedimento sanzionatorio<sup>270</sup>;

---

<sup>265</sup> Se quest'ultimo ritiene illegittimo o infondato un atto emesso nei suoi confronti.

<sup>266</sup> Entro i 60 giorni dalla data in cui il contribuente ha ricevuto l'atto.

<sup>267</sup> E' l'atto mediante il quale l'ufficio notifica formalmente la pretesa tributaria al contribuente a seguito di un'attività di controllo sostanziale. L'avviso di accertamento deve essere sempre motivato, a pena di nullità, e deve indicare:

- gli imponibili accertati e le aliquote applicate;
- le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta;
- l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni nonché il responsabile del procedimento;
- le modalità e il termine del pagamento;
- l'organo giurisdizionale al quale è possibile ricorrere.

<sup>268</sup> Atto con cui l'Ufficio determina l'imposta e ne richiede il pagamento. Essendo un atto determinativo dell'imposta è anche un atto impositivo ed è atto della procedura di riscossione. Se l'avviso di liquidazione non segue il pagamento del tributo, l'Amministrazione finanziaria procede alla riscossione coattiva mediante l'iscrizione a ruolo.

<sup>269</sup> L'avviso di mora altro non è che l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni che viene inviata da Equitalia e per legge deve indicare:

- l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto notificato;
- l'organo amministrativo presso cui è possibile sollecitare un riesame nel merito della pretesa;
- l'organo giurisdizionale cui proporre il ricorso;
- l'indicazione del responsabile del procedimento.

<sup>270</sup> Il provvedimento sanzionatorio o provvedimento autoritativo dell'Amministrazione ha lo scopo di infliggere una punizione in relazione a comportamenti che ne sono ritenuti meritevoli, cosiddetta funzione punitiva -sanzioni pecuniarie-, oppure ha lo scopo di rimediare alle conseguenze derivanti da comportamenti contrastanti con la legge o con altri provvedimenti, cosiddetta funzione ripristinatoria.

- cartella di pagamento<sup>271</sup>;
- iscrizione di ipoteca<sup>272</sup>;
- fermo amministrativo di beni mobili registrati<sup>273</sup>;
- atti catastali<sup>274</sup>;
- diniego o la revoca di agevolazioni tributarie<sup>275</sup>;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi<sup>276</sup>;
- ogni altro atto di natura tributaria previsto dalla legge<sup>277</sup>.

---

<sup>271</sup> La cartella di pagamento è l'atto che l'Agente della riscossione invia ai contribuenti per la riscossione dei crediti vantati dagli enti creditori -Agenzia delle Entrate, Inps, Comuni, ecc.-. L'agente della riscossione per l'Agenzia delle Entrate è il gruppo Equitalia e a partire dal 1° ottobre 2011 gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate sono diventati esecutivi e, quindi, sostituiscono la cartella di pagamento. La riscossione dei tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate continua a essere effettuata utilizzando la cartella di pagamento per gli atti derivanti da controllo automatizzato e controllo formale delle dichiarazioni e per le somme dovute in materia di imposta e tasse ipotecarie, tributi speciali catastali e relativi oneri e sanzioni amministrative.

<sup>272</sup> L'ipoteca è un diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore il potere di espropriare i beni oggetto della garanzia, siano essi del debitore o di un terzo, e di essere preferito agli altri creditori sul prezzo ricavato dalla espropriazione. Con l'iscrizione si costituisce il diritto di ipoteca.

<sup>273</sup> È l'atto mediante il quale le amministrazioni o gli enti competenti provvedono alla riscossione coattiva di crediti insoluti, mediante il fermo di un bene mobile registrato dell'obbligato.

<sup>274</sup> Gli atti catastali si intendono:

- l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo;
- la consistenza, il classamento delle unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

<sup>275</sup> Con tale termine si intende un provvedimento espresso, con la conseguente inimpugnabilità del silenzio-rifiuto della concessione di agevolazioni.

<sup>276</sup> È impugnabile qualsiasi tipo di rifiuto, espresso o tacito. Per l'impugnazione del rifiuto espresso, che è un atto vero e proprio, vale quanto disposto per gli altri atti; mentre, per il rifiuto tacito sarà necessario attendere il novantesimo giorno successivo alla presentazione della istanza di rimborso. Allo scadere del novantesimo giorno comincia a decorrere il termine prescrizione decennale che coincide con il termine per la proposizione del ricorso.

<sup>277</sup> Tutti gli altri atti impugnabili per legge, ma non autonomamente. Infatti il comma 3 dell'articolo 19, chiarisce il carattere di annullamento del processo tributario. Gli atti impugnabili, infatti, con la sola esclusione dell'avviso di accertamento, sono sostanzialmente visti come autonomi rispetto al rapporto tributario sottostante. Essi sono impugnabili solo per vizi propri e cioè per inesattezze, errori, omissioni e false applicazioni di legge, contenuti nell'atto impugnato ed esclusivamente in quello. Il contribuente può risalire al rapporto tributario posto a base della pretesa tributaria, soltanto nel caso in cui, in occasione dell'impugnazione di un atto diverso dall'avviso di accertamento, quest'ultimo non sia stato

I partecipanti al processo tributario vengono disciplinati dall'articolo 10 del Decreto Legislativo n.546 del 1992<sup>278</sup> e sono la parte attiva o ricorrente e la parte passiva o resistente. La prima è quella che propone il ricorso e quindi che chiede al giudice tributario l'annullamento totale o parziale di un provvedimento impositivo; mentre la seconda è quella parte nei confronti della quale è mosso il ricorso e può essere rappresentata o dall'ente impositore o dall'agente della riscossione o ancora dai soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo n.446 del 1997.

La giurisdizione tributaria è organizzata in Commissioni Tributarie Provinciali e Commissioni Tributarie Regionali.

Le Commissioni Tributarie Provinciali -note anche come CTP- operano in primo grado e sono organizzate presso ciascun capoluogo di provincia e suddivise in sezioni<sup>279</sup>. Sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo.

Le Commissioni Tributarie Regionali -note anche come CTR- sono istituite presso ciascun capoluogo di regione, operano in secondo grado o in appello e sono competenti per le impugnazioni contro le decisioni delle Commissioni Tributarie Provinciali, che hanno sede nel loro ambito territoriale.

---

preceduto dalla rituale notificazione di un atto motivato. E' l'esempio dell'avviso di liquidazione non preceduto dalla notificazione dell'avviso di accertamento; in tale ipotesi, infatti, l'impugnazione dell'avviso di liquidazione, pur non contenente alcun riferimento al rapporto tributario sottostante, consente al ricorrente di accedere alla discussione nel merito della pretesa tributaria.

<sup>278</sup> Modificato dall'articolo 9 comma 1, lettera c) del Decreto Legislativo n.156 del 2015.

<sup>279</sup> Secondo la tabella stabilita con decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze di concreto con il Ministero della Giustizia.

Contro le sentenze della Commissione Tributaria Regionale è possibile ricorrere alla Corte di Cassazione e nel caso in cui vi sia accordo tra le parti, la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale può anche essere impugnata direttamente con ricorso per Cassazione avviando il ricorso “*per saltum*”.

Quindi, l’ultimo grado di giudizio spetta alla Corte di Cassazione o Corte Suprema che rappresenta il giudice di legittimità di ultima istanza delle sentenze emesse dalla magistratura ordinaria<sup>280</sup>. Le principali funzioni vengono disciplinate dalla legge numero 12, articolo 65, sull’ordinamento giudiziario del 1941 nella quale viene specificato che la Corte di Cassazione deve “*assicurare l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge, l’unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni*”.

Pertanto uno dei compiti fondamentali della Corte è quello di garantire sicurezza nell’interpretazione della legge oltre ad emettere sentenze di terzo grado, ma altro compito attribuitogli è quello di stabilire la giurisdizione, vale a dire di indicare -quando si crea un conflitto tra il giudice ordinario e quello speciale- a chi spetta il potere di risolvere un conflitto tra due giudici di merito.

Inoltre, l’articolo 360 del Codice di Procedura Civile disciplina una serie di motivi attinenti che permettono il ricorso in Cassazione:

- *per motivi attinenti alla giurisdizione*<sup>281</sup>;

---

<sup>280</sup> A. CONCAS, *La Suprema Corte di Cassazione, definizione e caratteri*, monografia, 2015.

<sup>281</sup> Il caso ricorre quando il giudice si sia occupato di questioni riservate alla giurisdizione di un giudice diverso o ad un diverso potere dello Stato; oppure quando, per errore, il giudice abbia ritenuto di non poter decidere per difetto di sua giurisdizione; ovvero, ancora, quando abbia violato le norme sulla giurisdizione nei confronti dello straniero.

- per violazioni delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza<sup>282</sup>;

- per violazioni o falsa applicazione di norme di diritto<sup>283</sup> e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro<sup>284</sup>;

- per nullità della sentenza o del procedimento<sup>285</sup>;

- per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti<sup>286</sup>;

*Può inoltre essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza appellabile del tribunale, se le parti sono d'accordo per omettere l'appello; ma in tal caso l'impugnazione può proporsi soltanto a norma del primo comma, n. 3<sup>287</sup>.*

---

<sup>282</sup> L'ipotesi si ha solo quando il giudice si sia pronunciato sia sul merito che sulla competenza, con la facoltà di proporre regolamento di competenza ai sensi dell'art. 43 del Codice di Procedura Civile oppure di proporre ricorso per cassazione. Se il giudice avesse emanato una pronuncia sulla sola competenza, il regolamento di competenza sarebbe stato obbligatorio ex art. 42 del Codice di Procedura Civile.

<sup>283</sup> Tale motivo può essere proposto quando l'errore riguarda l'individuazione o l'interpretazione della norma applicata oppure l'applicazione di una disposizione ad una fattispecie concreta da essa non regolata. L'errore deve aver influito sulla decisione. All'evidenza, non potranno essere impuginate per il motivo in esame le sentenze pronunciate secondo equità.

<sup>284</sup> La violazione o falsa applicazione dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro è stata introdotta quale motivo di ricorso per cassazione con la riforma del 2006, ponendo un freno al vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale in materia. E' stato quindi concesso alla Cassazione di poter interpretare la normativa utilizzata dal giudice del lavoro, facoltà che in precedenza era riservata esclusivamente al giudice di merito.

<sup>285</sup> Tale motivo ricorre in caso di violazione di norme processuali che regolino la sentenza come *atto* e la costituzione del giudice, sia in caso di nullità *per derivazione* della sentenza stessa. Quest'ultima ipotesi si ha quando la nullità di alcuni atti del processo si propaga fino alla sentenza.

<sup>286</sup> Il motivo n. 5 è stato così sostituito con D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito in l. 11 agosto 2012, n. 143. Il testo precedente recitava: "*per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio*".

<sup>287</sup> Il D.Lgs n.40 del 2006 ha disciplinato il c.d. *ricorso per saltum* -o omisso medio-, che si ha quando le parti si accordano al fine di ottenere una pronuncia della Corte di Cassazione senza esperire il rimedio dell'appello, anche se questo sarebbe ammissibile. Per quanto concerne l'oggetto del ricorso, la giurisprudenza ritiene impugnabili tutti quei provvedimenti che incidono sulla situazione giuridica delle parti.



*Non sono immediatamente impugnabili con ricorso per cassazione le sentenze che decidono di questioni insorte senza definire, neppure parzialmente, il giudizio. Il ricorso per cassazione avverso tali sentenze può essere proposto, senza necessità di riserva, allorché sia impugnata la sentenza che definisce, anche parzialmente, il giudizio<sup>288</sup>. Le disposizioni di cui al primo comma e terzo comma si applicano alle sentenze ed ai provvedimenti diversi dalla sentenza contro i quali è ammesso il ricorso per cassazione per violazione di legge”.*

Detto ciò è necessario soffermarsi sull’oggetto della giurisdizione tributaria, nel quale rientrano tutte quelle controversie che hanno come oggetto i tributi di ogni genere, compresi anche quelli regionali, provinciali e comunali, il contributo per il servizio sanitario nazionale ed inoltre le sovrimposte, le addizionali, le relative sanzioni e gli interessi. Per quanto concerne la materia catastale formano oggetto della giurisdizione tributaria l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Infine formano oggetto di giurisdizione tributaria anche le controversie riguardanti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni<sup>289</sup>.

---

<sup>288</sup> Il riformato terzo comma dell'art. 360 ha razionalizzato il sistema eliminando la possibilità di impugnazione immediata ed autonoma delle sentenze non definitive di appello. Peraltro, queste ultime sono assai rare, quindi la portata della novella ha una dimensione particolarmente contenuta.

<sup>289</sup> Articolo 2, comma 2 del D.Lgs n. 546 del 1992, successivamente modificato dall’articolo 9, comma 1, lettera a) del D.Lgs n.156 del 2015.

Il processo tributario prende avvio con la proposta del ricorso<sup>290</sup> a pena di inammissibilità entro i 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato da parte dell'ente impositore stesso. La notifica del ricorso all'ente impositore da parte del ricorrente deve avvenire secondo le modalità illustrate nell'articolo 16, commi 2 e 3 e dall'articolo 16 bis del Decreto Legislativo n.546 del 1992 e sono:

- notifica a mezzo ufficiale giudiziario;
- consegna diretta da parte del ricorrente all'ufficio impositore, che ne rilascia ricevuta;
- spedizione postale, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, all'ente impositore che ha emanato l'atto.

Una novità in tale ambito è quella riguardante la possibilità di notificare gli atti in modo telematico a partire dal 1° gennaio 2016 secondo le disposizioni contenute nel regolamento sul processo tributario telematico<sup>291</sup>. In merito però va precisato che tale sistema di notificazione -facoltativo e alternativo alla modalità ordinaria- è ancora una rarità visto che non arriva a percentuali a due cifre sul totale dei ricorsi tributari<sup>292</sup> e per ora è ammesso solamente per le regioni Umbria e Toscana.

---

<sup>290</sup> Il ricorso deve indicare a pena di inammissibilità i seguenti requisiti:

- la Commissione tributaria a cui è diretto;
- il ricorrente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato;
- il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata (Pec);
- l'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;
- l'atto impugnato e l'oggetto della domanda;
- i motivi.

<sup>291</sup> D.M. del 23 dicembre 2013, n.163.

<sup>292</sup> Ma nel corso del 2017 il processo tributario telematico sarà esteso a undici regioni e due province autonome; decisione presa con il Decreto Ministeriale del 15 dicembre 2016 con cui è stata prevista l'applicazione del processo tributario telematico anche alla Basilicata, Calabria, Campania, Friuli-Venezia Giulia, Lazio, Lombardia, Marche, Puglia, Sardegna, Sicilia, Val D'Aosta e altresì alle province autonome di Trento e Bolzano. Quindi il PPT è stato attivo relativamente ai ricorsi e agli appelli notificati a partire dal: - 1 dicembre 2015 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Toscana e Umbria;

Detto ciò, entro 30 giorni dalla notifica del ricorso, il contribuente deve costituirsi in giudizio e quindi deve depositare o trasmettere alla Commissione Tributaria l'originale del ricorso notificato o una copia del ricorso consegnato o spedito per posta, oppure ancora una fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata. A partire dal 2011 è stato introdotto l'obbligo di depositare la nota di iscrizione a ruolo<sup>293</sup>.

La controversia viene trattata di consuetudine in "camera di consiglio" e se una delle parti desidera discuterla in udienza pubblica allora deve farne richiesta alla Commissione con istanza da depositare in segreteria nei 10 giorni liberi prima della data di trattazione.

La decisione del ricorso e quindi la conclusione coincide con l'emanazione della sentenza che viene pronunciata in nome del popolo italiano ed intestata alla Repubblica italiana. Essa, sottoscritta dal Presidente e dal giudice estensore, viene pubblicata nel testo integrale originale mediante deposito in segreteria entro i 30 giorni dalla deliberazione e deve tassativamente contenere:

- l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori;
- la breve esposizione dello svolgimento del processo;
- le richieste delle parti;

---

- 15 ottobre 2016 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Abruzzo e Molise;  
- 15 novembre 2016 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Liguria e Piemonte;  
- 15 dicembre 2016 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Emilia-Romagna e Veneto  
- 15 febbraio 2017 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Basilicata, Campania e Puglia;  
- 15 aprile 2017 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Friuli-Venezia Giulia, Lazio e Lombardia;  
- 15 giugno 2017 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Calabria, Sardegna e Sicilia;  
- 15 luglio 2017 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Marche e Val D'Aosta e le Province autonome di Trento e Bolzano.

<sup>293</sup> Contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia, della data di notifica del ricorso.

- la sintetica esposizione dei motivi di fatto e di diritto;
- il dispositivo.

Con la sentenza la Commissione Tributaria decide anche l'ammontare delle spese processuali a carico della parte soccombente.

La sentenza in Commissione Tributaria Provinciale può essere appellata alla Commissione Tributaria Regionale competente e, in tale caso diversamente dal ricorso in primo grado, la parte ricorrente e resistente variano a seconda di chi propone il ricorso.

Il ricorso in appello è proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato entro 30 giorni dalla proposizione nella segreteria della Commissione Tributaria Regionale.

Successivamente, le sentenze pronunciate in grado di appello possono essere impugnate con ricorso per Cassazione solo per i motivi precedentemente elencati<sup>294</sup> e disciplinati dall'articolo 360 del Codice di Procedura Civile.

## **I.I Commissioni Tributarie: passato, presente e futuro**

Visto per sommi capi il processo tributario è opportuno conoscere l'exkursus della storia ed evoluzione delle Commissioni Tributarie. La loro istituzione si ebbe negli anni in cui venne fondato lo Stato italiano, più precisamente con la legge del 14 luglio 1864 n.1830

---

<sup>294</sup> E quindi:

- motivi attinenti alla giurisdizione;
- violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto;
- nullità della sentenza o del procedimento;
- per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

le Commissioni Tributarie vennero stabilite come organi deputati all'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile.

Successivamente vennero trasformate in organi di contenzioso amministrativo e la loro competenza venne estesa anche ad altri tributi, limitatamente alle questioni di semplice estimazione dei redditi, mentre per le altre questioni si interpellava il Giudice Ordinario<sup>295</sup>.

Una successiva riforma si ebbe tra gli anni 1936-37 con l'istituzione delle Commissioni Distrettuali<sup>296</sup> e Provinciali con possibilità di ricorso alla Commissione Centrale e al Giudice Ordinario. Perciò si avevano sei gradi di giurisdizione: tre davanti al Giudice speciale -e quindi alla Commissione Distrettuale, Provinciale e Centrale- e altri tre davanti al Giudice Ordinario -Tribunale, Corte d'Appello e Cassazione-.

Con l'entrata in vigore della Costituzione della Repubblica Italiana il 1° gennaio del 1948, il carattere giurisdizionale delle Commissioni Tributarie rimase invariato fino al 1969, anno in cui le Commissioni mutarono indirizzo e adottarono una natura amministrativa<sup>297</sup>.

Solo dopo anni di studi e di progetti finalizzati a modificare il vecchio sistema tributario si giunse, nel 1971, all'emanazione di una legge che fissava i punti essenziali della

---

<sup>295</sup> A. SIMONE, *Il giudice tributario: passato, presente e futuro*, monografia, 2014.

<sup>296</sup> La nomina dei componenti della Commissione Distrettuale spettava all'Intendente della Finanza che in base ad elenchi predisposti dalle Amministrazioni locali sceglieva i vari componenti. Inoltre gli erano affidati anche la sorveglianza sullo svolgimento dei lavori delle Commissioni ed il potere di ordinare lo scioglimento in caso di mancato funzionamento o per qualsiasi altro grave motivo.

<sup>297</sup> Questo perché secondo la Corte, la fase del contenzioso tributario dinanzi alle Commissioni non concludeva l'iter del procedimento poiché poteva seguire una fase successiva dinanzi al giudice ordinario nei tre gradi di giurisdizione.

riforma, affidando la stesura dei singoli provvedimenti nella forma dei Decreti Delegati<sup>298</sup> all'Amministrazione del Ministero delle Finanze.

In particolare con la Legge Delega n. 636 del 1972, le Commissioni Tributarie vennero sottoposte ad un'ampia revisione e vennero definite le caratteristiche di indipendenza dei suoi componenti. Più nel dettaglio, le Commissioni Tributarie vennero suddivise in Commissione di primo grado<sup>299</sup> e Commissione di secondo grado, mentre ferma rimaneva la competenza sull'intero territorio nazionale della Commissione Tributaria Centrale con sede a Roma.

Nonostante uno snellimento del sistema tributario, rimasero tuttavia delle criticità riguardanti il ricorso delle sentenze emanate dalla Commissione Tributaria di secondo grado poiché si poteva far capo o alla Corte d'Appello del giudice civile -per violazioni di legge e per questioni di fatto- oppure alla Commissione Tributaria Centrale delle Imposte che aveva un'elevata competenza tecnica in materia tributaria. La scelta riguardante l'organo di competenza spettava alla parte ricorrente con il solo vincolo che non era possibile servirsi di tale "terzo grado" per estimazioni semplici.

Con tali modifiche i gradi di giudizio vennero ridotti, ma rimanevano pur sempre eccessivi: arrivando al numero di quattro -due dinanzi alle Commissioni Tributarie di primo e secondo grado, il terzo dinanzi alla Corte d'Appello o alla Commissione Centrale e il quarto dinanzi alla Corte di Cassazione-<sup>300</sup>.

---

<sup>298</sup> F. GALLO, *Riforma Tributaria*, monografia, 1981.

<sup>299</sup> Commissione con sede e competenza territoriale coincidente con quella dei Tribunali, anche sub provinciali.

<sup>300</sup> A. SIMONE, *Il giudice tributario: passato, presente e futuro*, monografia, 2014.

Successivamente -più precisamente nel 1992 con i Decreti Legislativi n.545 e 546- le Commissioni vennero nuovamente organizzate e ridotte a tre prendendo il nome di Commissioni Tributarie Provinciali -con competenze territoriali-, Commissioni Tributarie Regionali -con competenze regionali- e la Commissione Tributaria Centrale venne soppressa rimanendo in vita solamente per la definizione degli affari già ad essa assegnati.

Contro le sentenze emanate dalla Commissione Tributaria Regionale venne riconosciuta la possibilità di proporre il ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione per i motivi elencati dall'articolo 360 del Codice di Procedura Civile<sup>301</sup>.

La giurisdizione delle Commissioni prima era limitata ad atti specifici, ma successivamente con i due interventi legislativi del 2001 e del 2005 venne estesa nella sua attuale configurazione e quindi *“alla giurisdizione tributaria spettano tutte quelle controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali...”*. Mentre restano escluse quelle controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso di mora, tradizionalmente assegnati alla giurisprudenza ordinaria<sup>302</sup>.

---

<sup>301</sup> Di seguito i motivi elencati dall'articolo 360:

- per motivi attinenti alla giurisdizione;
- per violazioni delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- per violazioni o falsa applicazione di norme di diritto<sup>301</sup> e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- per nullità della sentenza o del procedimento;
- per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

<sup>302</sup> A. SIMONE, *Il giudice tributario: passato, presente e futuro*, monografia, 2014.

Ad oggi la situazione riguardante le Commissioni Tributarie risulta essere ancora quella disciplinata dal Decreto Legislativo n. 545 del 1992 e quindi attualmente le strutture delle Commissioni risultano avere un Presidente<sup>303</sup> che è a capo dei giudici ordinari<sup>304</sup> e risultano essere suddivise in sezioni<sup>305</sup>. I giudici vengono nominati dal Decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministero delle Finanze e previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Possono esser sottoposti a nomina di “giudice ordinario” sia i magistrati ordinari, amministrativi, i dipendenti civili di Stato e ancora coloro che sono iscritti agli albi professionali, semplici laureati in economia o giurisprudenza da almeno due anni.

Con il Decreto n. 545 del 1992 è stato anche istituito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria composto da undici componenti eletti da giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento che rimangono in carica per quattro anni. I compiti del Consiglio sono svariati<sup>306</sup> e vengono disciplinati dall’articolo 24 del Decreto n. 545 del 1992, e principalmente risultano essere:

- delibere sulle nomine;
- delibere sui trasferimenti;

---

<sup>303</sup> Scelto tra magistrati ordinari, amministrativi o contabili e a partire dal 2011, come previsto dal D.L. 111/2011 *“al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante, è stato previsto che i posti da conferire per le commissioni tributarie regionali siano attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza di due terzi dei giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi o contabili ovvero avvocati dello stato a riposo”*

<sup>304</sup> I giudici che compongono i Collegi giudicanti nei giudizi di primo o secondo grado.

<sup>305</sup> Ogni Commissione Tributaria si suddivide in più sezioni composte a loro volta da un presidente, un vice presidente e da non meno di quattro giudici. All'interno della sezione le decisioni del collegio vengono prese sempre da tre giudici. Il numero di sezioni di ciascuna Commissione viene indicato nelle tabelle allegare al D.Lgs n.545/1992.

<sup>306</sup> E sono quelli con i quali si concretizza il principio di autogoverno della magistratura tributaria.



- delibere sulle promozioni;
- sanzioni disciplinari riguardanti i componenti della Commissione Tributaria<sup>307</sup>.

Presso ogni Commissione Tributaria si ha anche la presenza di un ufficio di segreteria “con funzioni di assistenza e collaborazione nell’esercizio dell’attività giurisdizionale”<sup>308</sup>.

Successivamente, sono state apportate delle ulteriori modifiche con il Decreto Legislativo n.156 del 2015 che ha modificato le sole norme processuali e quindi si è trattato di una riforma certamente non radicale, ma senza dubbio incisiva, che ha riscritto parte del D.Lgs n. 546 del 1992 secondo due principali direttrici<sup>309</sup>:

- maggiore effettività di tutela del contribuente nel corso del contenzioso<sup>310</sup>;
- potenziamento degli strumenti di deflazione del contenzioso<sup>311</sup>.

Guardando verso il futuro si presumono dei notevoli cambiamenti riguardanti la composizione della magistratura tributaria. Essa infatti è oggi affidata quasi integralmente ai giudici onorari che molto spesso non hanno delle specifiche formazioni indi per cui si discute da tempo sulla possibilità di introdurre dei giudici tributari togati, che lavorino a tempo pieno e che vengano remunerati al pari dei magistrati delle altre giurisdizioni.

---

<sup>307</sup> A. SIMONE, *Il giudice tributario: passato, presente e futuro*, monografia, 2014.

<sup>308</sup> Quanto previsto dall’articolo 31 del Decreto n. 545 del 1992.

<sup>309</sup> A.F. MARTINO, *Riforma giustizia tributaria, le prossime sfide per il tavolo tecnico*, monografia, 2016.

<sup>310</sup> Basti pensare all’esecutività immediata delle sentenze di condanna dell’Amministrazione finanziaria, o alla possibilità che lo stesso contribuente promuova il giudizio di ottemperanza, senza a tal fine dover attendere il giudicato.

<sup>311</sup> Si pensi all’istituto del reclamo- mediazione per le controversie con valore inferiore ai €20.000

Proprio su tale argomento sembra voler intervenire il progetto di legge presentato l'8 aprile 2016 dalla Camera dei Deputati –atto Camera 3734- riguardante l'organizzazione della giustizia tributaria e più nel dettaglio *“opprimere le commissioni tributarie provinciali e regionali e ad attribuire le relative competenze al giudice ordinario, con l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i principali tribunali ordinari”*.

Oltre a ciò, è previsto dalla proposta di legge anche l'introduzione di un giudice monocratico per il primo grado e il mantenimento della composizione collegiale solo in Appello.

Detto ciò, ad oggi si sta ancora vivendo una situazione di proposte che potrebbe mutare solamente con un disegno di legge futuro e come cita l'Avvocato Antonio F. Martino *<<L'impressione, tuttavia, è che –nel rinnovato contesto di trasparenza e collaborazione tra Fisco e contribuente, cui le ultime riforme tendono– la “buona fiscalità” passa naturalmente anche per una “buona giustizia”>>*.

## **II. Evoluzione articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600 del 1973**

Come descritto precedentemente è necessario analizzare le modifiche che nel corso degli anni hanno interessato l'articolo 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973. Ad oggi, tale articolo, prevede di determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza, nei casi in cui:

a) *quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;*

- b) *lettera abrogata;*
- c) *quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'articolo 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'articolo ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;*
- d) *quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni 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 inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'articolo 14 del presente decreto;*
- d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633;*
- d-ter) per accertamenti notificati fino dal 2 marzo 2012 - <<...in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici*

*per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.>>*

Sin dall'entrata in vigore della riforma tributaria e quindi del D.P.R. n.600 del 29 settembre 1973 si ritenne importante specificare i presupposti secondo i quali fosse possibile applicare l'accertamento induttivo puro. Inizialmente questi erano quattro e più nel dettaglio -rispetto all'articolo vigente- non si aveva la possibilità di adottare l'accertamento in esame nei casi riguardanti i modelli degli studi di settore<sup>312</sup>, ma al tempo stesso era previsto l'accertamento puro nel caso in cui *“alla dichiarazione non era allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite”*.

Successivamente, nel 1981 la lettera d) del secondo comma venne modificato con il D.P.R. 664/1981<sup>313</sup> e più nel dettaglio venne aggiunta la frase *“Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'articolo 14 del presente decreto”*.

Più tardi con l'avvento dell'Europa, l'articolo 39 fu sottoposto ad ulteriori modifiche<sup>314</sup> per far sì che vi fosse un'armonizzazione con le direttive della CEE -Comunità Economica Europea- e per tale motivo venne mutata la lettera d), del secondo comma dell'articolo in esame con la frase *“le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate*

---

<sup>312</sup> Pertanto erano assenti le lettere d-bis) e d-ter) rispetto all'attuale articolo 39, comma 2 del D.P.R.n.600/1973.

<sup>313</sup> Decreto del Presidente della Repubblica che dettò delle note integrative e correttive del precedente D.P.R. n.600/1973.

<sup>314</sup> Con il D.L. 30 agosto 1993 n.331 articolo 62- sexies, comma 4, lettera a).

*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 inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica”.*

Con il Decreto Legislativo n.241 del 1997 e quindi con l'introduzione delle norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, venne abrogata la lettera b) del suddetto articolo<sup>315</sup> e quindi non rappresentava più un prerequisito per l'adozione dell'accertamento induttivo puro la mancanza del bilancio come allegato della dichiarazione.

Da tale momento in poi le modifiche che interessarono l'articolo 39 si concentrarono essenzialmente sulla lettera d) del secondo comma e infatti nel 1999 con la Legge del 18 febbraio n.28 venne aggiunta la lettera d-bis) affermando che se *“il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”* allora potrà essere adottato l'accertamento induttivo puro.

Nel 2011 venne aggiunta la lettera d-ter) con il D.L. n.98 del 2011<sup>316</sup> col fine di introdurre dei miglioramenti in tema di studi di settore. Dunque venne aggiunta una nuova causa per l'adozione dell'accertamento induttivo puro e più nello specifico nel caso in cui *“viene*

---

<sup>315</sup> A tale proposito ci si riferisce al caso in cui *“la dichiarazione non abbia come allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle predite”.*

<sup>316</sup> Più nel dettaglio con l'articolo 23, comma 28, lettera c), del D.L. 6 luglio 2011, n.98.

*rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”.*

Un'ultima modifica che ha interessato l'articolo 39, comma 2 –nel particolare la lettera d-ter)- è quella che si è avuta a partire dall'estate del 2011<sup>317</sup>, fino ad arrivare all'emanazione del Decreto Semplificazioni del 2012<sup>318</sup>.

Ergo, la lettera d-ter) è stata così cambiata: *“in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione”.*

---

<sup>317</sup> Con il D.L. n.98/2011 venne introdotta per la prima volta di procedere all'accertamento induttivo puro anche nell'ambito del controllo degli studi di settore. In particolare, l'articolo 39 venne modificato in un primo momento come segue: *“quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”.*

Come si evince dalla norma la possibilità di utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo operava solo a condizione che il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, fosse superiore al 10% del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato.

<sup>318</sup> Con il D.L. n.16/2012, articolo 8.

Pertanto, se già l'introduzione della possibilità di effettuare un accertamento induttivo sulla base dei dati emergenti dagli studi di settore è stata una norma di certo non favorevole al contribuente, l'ulteriore modifica incentrata sui ricavi e non al reddito e, soprattutto, l'introduzione di un limite quantitativo con una soglia modesta, di fatto, ha determinato un ulteriore irrigidimento della norma<sup>319</sup>.

Quindi stando a queste ultime modifiche si evince come la corretta compilazione degli studi di settore rappresenta sempre più un elemento essenziale al fine di non ricorrere in problematiche di accertamenti.

### **III. Posizione della giurisprudenza**

Per ben capire la posizione della giurisprudenza sul tema dell'accertamento induttivo puro, risulta essere utile analizzare le varie sentenze emanate dalle Commissioni Tributarie e dalla Cassazione e le varie massime riguardanti i presupposti per l'adozione dell'accertamento induttivo puro, che si sono succedute nel corso degli anni.

Innanzitutto è opportuno spiegare che cosa si intende con i termini di "giurisprudenza" e di "massime". La giurisprudenza è la scienza che studia il diritto e nelle sentenze vengono argomentate le decisioni prese dai vari giudici sui differenti temi in esame. Per quanto riguarda le massime invece bisogna considerare che in ciascuna Commissione Tributaria Regionale viene istituito un ufficio del massimario che ha il compito di *"rilevare, classificare ed ordinare in massime le decisioni della stessa e delle Commissioni Tributarie Provinciali aventi sede nella sua circoscrizione"*<sup>320</sup>.

---

<sup>319</sup> G. FALCO, *Accertamento induttivo e studi di settore dopo le manovre*, monografia, 2012.

<sup>320</sup> Articolo 40 del Decreto n.545 del 1992.

Dunque l'analisi che verrà svolta di seguito seguirà un criterio temporaneo, nel senso che verranno analizzate le diverse sentenze e massime emanate nel corso degli anni per ben capire come la visione della giurisprudenza sia mutata durante il corso degli anni.

Innanzitutto con il termine accertamento induttivo puro si intende quella metodologia di accertamento che permette all'Amministrazione finanziaria di disattendere in tutto o in parte delle scritture contabili<sup>321</sup> e rettificare il reddito sulla base dei dati e delle notizie raccolti o venuti a sua conoscenza. Ovviamente la facoltà di disattendere delle scritture contabili deve essere valutata caso per caso dall'Amministrazione finanziaria ed è possibile nei seguenti casi:

- a) *quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;*
- b) *lettera abrogata;*
- c) *quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'articolo 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'articolo ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;*
- d) *quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni 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 inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie*

---

<sup>321</sup> L'Amministrazione finanziaria nonostante abbia una maggiore libertà di procedere con o senza i dati raccolti, deve comunque sia procedere alla ricostruzione del presupposto con la massima accuratezza consentita dagli elementi a disposizione. E a tale proposito la Cassazione –con la sentenza n.10084 del 2003 e n.6945 del 2001- ha affermato che *"non è vietato agli Uffici prendere in considerazione le scritture; queste diventano un elemento di convincimento come gli altri, prive di una rilevanza particolare e di ogni efficacia probatoria privilegiata, per cui verranno prese in considerazione laddove rappresentino una ricostruzione del presupposto maggiormente attendibile rispetto ad altre dimostrazioni possibili"*..



*proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'articolo 14 del presente decreto;*

*d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633;*

*d-ter) per accertamenti notificati fino dal 2 marzo 2012 - <<...in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione. >>*

L'accertamento extracontabile può essere adottato o con il metodo analitico induttivo – disciplinato dall'articolo 39, comma 1, lettera d)- o con il metodo induttivo puro – disciplinato dall'articolo 39, comma 2-. La scelta del metodo di accertamento da adottare non dipende dall'Amministrazione finanziaria, ma va valutata caso per caso.

Molte sentenze<sup>322</sup> tra cui quella emanata dalla Commissione Tributaria Regionale n.6004 il 13 ottobre 2016 specifica che la differenza tra l'accertamento analitico extracontabile e quello induttivo puro *“va ricercata rispettivamente nella "parziale" od "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso -e quindi nel caso di accertamento analitico extracontabile- la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente 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 -quindi nel caso dell'accertamento induttivo puro o extracontabile- "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare la attendibilità - e dunque la utilizzabilità, ai fini della accertamento - anche degli "altri" dati contabili, con la conseguenza che in questo caso l'Amministrazione finanziaria può prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio 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. ”.*

Detto ciò è utile affermare che le varie anomalie che vengono scovate dall'Amministrazione finanziaria e che scaturiscono l'adozione dell'accertamento induttivo puro devono essere motivate nell'avviso di accertamento<sup>323</sup> perciò *“nell'avviso di accertamento devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e deve essere*

---

<sup>322</sup> Vedi anche la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, 11 aprile 2016 n.1909; sentenza della Cassazione n.24503 del 2 dicembre 2015;

<sup>323</sup> E' l'atto mediante il quale l'ufficio notifica formalmente la pretesa tributaria al contribuente a seguito di un'attività di controllo sostanziale.

*esternato con chiarezza, l'iter logico giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata*"<sup>324</sup>. Le ragioni poste alla base dell'atto impositivo segnano i confini<sup>325</sup> del processo tributario, oltre i quali non si può andare e il giudizio si deve basare esclusivamente solo sulle ragioni/domande emerse dalla motivazione dell'atto impugnato.

Esaminando alcune sentenze emanate dalla Cassazione risulta essere utile osservare, quanto le ragioni esposte nell'avviso di accertamento siano importanti per delineare la materia del processo tributario ed infatti secondo la sentenza della Cassazione n.9810 del 18 marzo dep. 7 maggio 2014 viene affermato che: *"La motivazione dell'avviso -di accertamento o di rettifica- presidiata dall'art. 7, L. n. 212 del 2000, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'ufficio nel successivo giudizio di merito, e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa."*<sup>326</sup>

Altra sentenza di fondamentale importanza è la n.17762 emanata dalla Cassazione il 12 dicembre 2002<sup>327</sup> la quale argomenta la notifica dell'avviso di accertamento e la sentenza

---

<sup>324</sup> A tale proposito si veda Cassazione n.1905 del 30 gennaio 2007.

<sup>325</sup> Confini che vengono delineati dal *"petitum"* e dalla *"causa petendi"*. Il primo termine si riferisce alla domanda che viene posta dalla parte ricorrente. Domanda che può chiedere o la cancellazione o il rimborso dell'atto emanato, mentre il secondo termine indica il motivo del ricorso. Indi per cui il *petitum* e la *causa petendi* delineano la materia che non può essere estesa né dai giudici né dalle parti interessate.

<sup>326</sup> Poi la sentenza segue in questo modo *"Giustappunto in virtù di codesta funzione, l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono, poi, al diverso piano della prova della pretesa tributaria.*

*Nell'avviso di accertamento devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata. Le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto.*

<sup>327</sup> *La notificazione dell'avviso di accertamento tributario affetta da nullità rimane sanata, con effetto "ex tunc", dalla tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso tale avviso, atteso che, da un*

n.25909 del 29 ottobre 2008 che dimostra l'importanza della motivazione dell'avviso di accertamento anche per il processo tributario di appello, nel quale l'Amministrazione finanziaria non può modificare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze differenti da quello contenuti nell'atto di accertamento<sup>328</sup>. In senso conforme alle suddette sentenze si veda anche quella del 29 marzo 2011, n.7158<sup>329</sup>.

Essendo l'accertamento induttivo puro una tipologia di accertamento complessa, risulta utile anche spiegare che questo si basa su presunzioni semplicissime, prime dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Pertanto la Commissione Tributaria Regionale di Bari, con la sentenza n.137 ha affermato che *“Quando si procede ad accertamento del reddito con il metodo induttivo puro, occorre che la deduzione muova da elementi o dati di fatto certi, non da mere congetture dei verificatori”*.

Dunque, per tale motivo, una volta constatata la sussistenza delle suddette circostanze, e solamente dopo aver specificato queste ultime nella motivazione dell'avviso di

---

*lato, l'avviso di accertamento ha natura di provocatio "ad opponendum", la cui notificazione è preordinata all'impugnazione, e, dall'altro, l'art. 60, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (dettato in materia di accertamento delle imposte sui redditi, ma applicabile anche in tema di imposta di registro e di in.v.im.), richiama espressamente, in tema di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, le "norme stabilite dagli art. 137 ss. c.p.c. (salve le modifiche subito dopo indicate), così rendendo applicabile l'art. 160 del codice medesimo, il quale, attraverso il rinvio al precedente art. 156, prevede appunto che la nullità non possa mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo.*

<sup>328</sup> *Nel processo tributario di appello, l'Amministrazione finanziaria non può, mutare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento. (Nella specie, il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento IVA per omessa fatturazione di cessioni di merci, fondato sul mancato rinvenimento dei documenti di trasporto previsti dall'art. 2, comma 5, del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441; la S.C. ha ritenuto che costituisse violazione del "jus novorum" da parte dell'Amministrazione la deduzione in appello di motivi fondati sulla generica previsione dell'art. 53 del d.lgs. 26 ottobre 1972, n. 663, che costituisce una fattispecie normativa diversa, in quanto non attribuisce alcun rilievo alla mancata emissione dei documenti, ma solo al mancato rinvenimento delle merci nel luogo o in uno dei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Ancona, 16 giugno 2004)*

<sup>329</sup> *Il thema decidendum del processo tributario è circoscritto alla fondatezza della rettifica operata sulle ragioni giuridiche ed elementi di fatto dedotti nell'atto impugnato non essendo ammessa alcuna modificazione della contestazione mossa al contribuente.*

accertamento, l'Ufficio è legittimato a ricostruire il reddito imponibile in conformità ad elementi indiziari come medie statistiche di settore, percentuali di ricarico ed altri analoghi dati di carattere astratto, purché dotati di una loro oggettiva significatività<sup>330</sup>.

### **III.I Omissione del reddito d'impresa e della dichiarazione**

Il primo presupposto per l'adozione dell'accertamento induttivo puro è quello relativo *all'omessa indicazione sulla dichiarazione del reddito d'impresa*. Detto ciò è necessario analizzare le varie sentenze e massime che si sono venute ad affermare nel corso degli anni.

Appunto per questo una recente sentenza emanata dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze n.1179 il 30 giugno 2016 ha argomentato tale presupposto così come segue: *“nel caso in cui il contribuente ometta del tutto di indicare nella sua dichiarazione il reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973, l'Amministrazione finanziaria è legittimata nell'adottare l'accertamento tributario fondato su presunzioni che non siano gravi, univoche e concordanti”*.

Un'altra sentenza molto importante è quella emanata dalla Commissione Tributaria Regionale della Valle d'Aosta il 16 marzo 2016, n.8 nella quale la società *x* impugnava due differenti avvisi di accertamento articolando due motivi uno dei quali si riferiva alla irrilevanza delle risultanze dei bilanci d'esercizio, in quanto non approvati dall'assemblea e non depositati presso il registro delle imprese. Da ciò secondo l'Amministrazione finanziaria, ne conseguiva che *“qualora il bilancio non sia stato approvato e depositato,*

---

<sup>330</sup> G. NAPOLI, S. ROCCHI, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci Editore, 2013.

*esso è irrilevante ai fini della ricostruzione del reddito d'impresa, poiché il bilancio civilistico rappresenta il punto di partenza per la determinazione del reddito d'impresa imponibile ai fini fiscali, poiché al bilancio d'esercizio vanno aggiunte o sottratte le variazioni in aumento o diminuzione derivanti dai criteri di valutazione previsti dalla normativa tributaria". Inoltre da tale sentenza si è compreso anche che "sono ammessi in deduzione i costi che, sebbene non imputati a conto economico, sono correlati a maggiori ricavi accertati dagli uffici finanziari in sede di rettifica della dichiarazione, sempre che essi risultino da elementi certi e precisi. E ciò anche qualora, come nel caso in esame, si versi ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e si possa conseguentemente rideterminare il reddito, ai sensi dell'art. 39 comma 2 D.P.R. n. 600 del 1973, mediante il ricorso al c.d. metodo induttivo e facendo uso, in particolare, delle presunzioni semplici". Di conseguenza in conclusione "L'ufficio ha legittimamente operato facendo ricorso al c.d. metodo induttivo puro, in mancanza della presentazione della dichiarazione dei redditi, ed ha correttamente ritenuto di riconoscere, in linea di principio, dell'incidenza dei costi necessari allo svolgimento dell'impresa, purché si tratti di elementi certi e precisi".*

### **III.II Omissione, sottrazione e indisponibilità delle scritture contabili**

Il presupposto disciplinato dalla lettera c) dell'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600 del 1973 disciplina la seconda causa che porta all'adozione dell'accertamento induttivo puro nel caso in cui vi sia *omissione, sottrazione all'ispezione e indisponibilità delle scritture contabili, anche a causa di forza maggiore.*

Anche in tale ambito sono state emanate numerose sentenze e risulta utile analizzare la sentenza più recente e quindi la n.9088 emanata dalla Cassazione il 7 aprile 2017 la quale afferma che: *“E' perfettamente legittimo il ricorso dell'Ufficio all'accertamento induttivo previsto dall'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 se il contribuente non ha tenuto le scritture contabili obbligatorie, il che si verifica pure se, anziché le scritture contabili previste dagli artt. 14, 15 e 16 del D.P.R. n. 600/1973 per la contabilità ordinaria, il contribuente abbia invece impropriamente tenuto i libri e i registri previsti per le imprese in contabilità semplificata”*.

Altre sentenze, nel corso degli anni, sono state emanate e si sono soffermate sul caso in cui si abbia omissione di specifiche scritture contabili come ad esempio le schede contabili obbligatorie, le distinte, le scritture ausiliarie di magazzino e così via discorrendo.

Per quanto riguarda il primo caso -e quindi la mancanza di schede contabili obbligatorie- è bene citare la sentenza n. 2250 emanata dalla Cassazione il 14 febbraio 2003 nella quale è stato affermato che *“È ammissibile il ricorso all'accertamento induttivo ai fini delle imposte sul reddito nel caso di mancata sottoscrizione delle scritture contabili da parte del contribuente che, equiparata all'insussistenza giuridica delle stesse, determina l'inattendibilità della contabilità, ritenuta presupposto per il ricorso a tale tipologia di accertamento presuntivo. È legittimo da parte dell'Amministrazione finanziaria procedere all'accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in caso di omessa sottoscrizione delle scritture contabili da parte del contribuente -nella specie, schede contabili obbligatorie-, in quanto l'omessa*

*sottoscrizione non costituisce una mera irregolarità, bensì equivale alla inesistenza giuridica delle scritture stesse e con esclusione, pertanto, della loro attendibilità”.*

Riguardante l’omissione delle scritture ausiliarie di magazzino, invece, la sentenza più significativa è la n.18018 del 24 agosto 2017 dichiarando che la mancata omissione di queste ultime *“consente all’ufficio di procedere ad accertamento di tipo induttivo del reddito d’impresa, ai sensi dell’art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla base di dati o notizie a sua conoscenza”.*

Infine con la recente sentenza n.10262 emanata dalla Cassazione il 26 aprile 2017 sono stati affrontati problemi relativi alle distinte<sup>331</sup> necessarie per l’inventario. In suddetto caso alla società X è stato accertato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, un maggior imponibile sociale dopo che non erano state "esibite" ai funzionari dell’Agenzia delle Entrate le distinte servite per la compilazione dell’inventario, distinte previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 15, comma 2, per il caso in cui l’inventario manchi dell’indicazione della consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee.

Quindi la mancata esibizione delle distinte inventariali ha legittimato l’Agenzia delle Entrate a ricorrere all’accertamento induttivo puro per la ricostruzione dei ricavi del contribuente.

---

<sup>331</sup> L’inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o dalle leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore, e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall’inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell’ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell’inventario. Nell’inventario degli imprenditori individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività riguardanti l’impresa.



Anche nel 2003 con la sentenza della Cassazione n.8273 l'orientamento della giurisprudenza rimaneva concorde con quello del 2017, specificando anche le differenti finalità tra bilancio e inventario ed infatti *“il bilancio deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e passività relative all'impresa”* mente *l'inventario ai sensi dell'art. 2217 c.c., si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite”*.

Queste scritture non sono sovrapponibili e quindi il contribuente ha l'obbligo di tenere a disposizione le distinte inventariali poiché *“secondo la testuale previsione della seconda parte dell'art. 15 D.P.R. n. 600 del 1973, ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario”* e quindi in assenza di redazione dell'inventario e delle distinte inventariali è legittimo il ricorso all'accertamento induttivo puro.

Riguardante la sottrazione delle scritture contabili e quindi il rifiuto dell'esibizione di queste ultime è opportuno evidenziare la sentenza della Cassazione n.1430 del 13 febbraio 1984 nella quale si evince che *“La disposizione contenuta nell'art. 52, 5° comma del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, vieta di prendere in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa i libri, registri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l'esibizione in occasione di ispezione degli uffici iva, non trova applicazione nel caso che la mancata esibizione dipende dalla momentanea indisponibilità dei documenti, successivamente reperiti e presentati”*, visione concorde anche con altre sentenze emanate nel corso degli anni.

Come descritto nel capitolo precedente altra causa che costituisce motivo di adozione dell'accertamento induttivo puro è l'indisponibilità delle scritture contabili a causa di forza maggiore –come ad esempio la distruzione causata da un disastro naturale e quindi un incendio, un'alluvione, un furto, un terremoto...

Riguardante tale ambito è bene citare la massima che è stata emanata a seguito della sentenza n.20580 della Cassazione del 7 ottobre 2011, affermando che *“Nel caso di impossibilità derivante da fatto altrui -furto, incendio- non compete all'Amministrazione finanziaria ma al contribuente attivarsi attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l'acquisizione presso i fornitori di copia delle medesime”* altrimenti è possibile procedere con l'accertamento induttivo puro.

Ulteriore massima scaturita a seguito della sentenza n.16108 –rv.618894- della Corte di Cassazione del 22 Luglio 2011 ha argomentato i casi di forza maggiore affermando che *“in tema di accertamento del reddito d'impresa, l'art. 39, comma 2, lett. c) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ne autorizza l'accertamento - e dunque la determinazione sulla scorta di presunzioni "supersemplici", anche nel caso in cui sia stato acclarato che la mancanza delle scritture contabili sia ascrivibile ad un comportamento incolpevole del contribuente”*. In applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Campobasso che aveva ritenuto illegittimo un accertamento induttivo, in quanto la mancata esibizione della contabilità era stata giustificata dal contribuente con la denuncia del furto delle scritture contabili.

Ma *“la denuncia di furto della documentazione contabile non esonera la società dall'obbligo di provare la deducibilità dei costi. Infatti rimane a carico del contribuente dare prova della veridicità dei dati riportati nella dichiarazione dei redditi”*<sup>332</sup>.

È possibile affermare che in passato, differentemente dai giorni nostri, se fosse accaduto un incendio o un furto che avrebbe portato la situazione nella quale si aveva una contabilità parziale, *“la ricostruzione reddituale dell'azienda si sarebbe potuta effettuare partendo dagli elementi contabili a disposizione ma tenendo presente la realtà economica nella quale si sarebbe trovata ad operare l'azienda medesima nel particolare periodo preso in considerazione”*. Quindi *“l'Ufficio finanziario ai fini delle imposte sul reddito poteva legittimamente accertare induttivamente i fatti aziendali se si fosse trovato in presenza di una contabilità parziale ed incompleta perché in parte distrutta da un incendio”*<sup>333</sup> -visione mutata successivamente perché ad oggi non vale più questo “principio”, come affermato precedentemente.

Una visione invece rimasta immutata fin dagli anni '90 è quella riguardante il fatto che *“non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa ed ai fini dell'accertamento del reddito imponibile, i libri, registri, scritture e documenti dei quali sia stata rifiutata l'esibizione in occasione della verifica fiscale - non trova applicazione quando il contribuente abbia denunciato di avere subito il furto di documenti contabili, denuncia di furto comprovata con deposizioni, non*

---

<sup>332</sup> Si veda la sentenza della Commissione Tributaria Regionale Lazio del 4 febbraio 2011, n.5.

<sup>333</sup> Si veda la Commissione Tributaria di II Grado di Bari del 10 maggio 1985.

*giurate, di terzi raccolte nel corso di istruzione sommaria svolta dalla competente procura della repubblica”.*<sup>334</sup>

### **III.III Contabilità complessivamente inattendibile**

Per quanto riguarda il presupposto che porta all'adozione dell'accertamento induttivo puro indicato della lettera d) *-e quindi i casi in cui si abbiano delle gravi, numerose e ripetute violazioni da rendere inattendibile la contabilità-* risulta utile soffermarsi sulle numerose sentenze che sono state emanate. Questo è il presupposto più articolato e che si verifica maggiormente nella pratica permettendo all'Amministrazione finanziaria di adottare l'accertamento induttivo puro.

Detto ciò la Corte di Cassazione con la sentenza n.9968 del 15 maggio 2015 ha stabilito che *“L'accertamento induttivo extracontabile è legittimo solo quando sia stata considerata complessivamente e sostanzialmente inattendibile la contabilità, perché confliggente con i criteri della ragionevolezza e dell'antieconomicità. In assenza di queste contestazioni l'Ufficio non può fondare la pretesa su semplici indizi, poiché occorrono circostanze gravi, precise e concordanti e quindi non si parla più di accertamento induttivo extracontabile”.*

Essendo molto ampio il perimetro riguardante la definizione di “contabilità inattendibile” ad esso vengono connessi numerosi casi ed esempi in cui si può verificare quest'ultima. Per esempio, dalla sentenza n. 14470 della Cassazione del 5 luglio 2011, la contabilità viene definita inattendibile quando *“risulta presso il contribuente una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio –ma anche block notes, matrici di assegni, estratti*

---

<sup>334</sup> Si veda la sentenza n.8313 emanata dalla Commissione Tributaria Centrale il 13-12-1990.

*correnti bancari, agende e calendari- e costituisce un indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo extracontabile".*

Altra sentenza riguardante la contabilità informale, è quella emanata dalla Cassazione il 26 settembre 2008 n.24206 che spiega come *"le annotazioni personali, ovvero agende o brogliacci dell'imprenditore, da cui si desumano attività non dichiarate, consente all'Ufficio finanziario di procedere alla rettifica del reddito d'impresa, rappresentando indizio dell'incompletezza, della falsità o dell'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione. Questa Corte ha infatti ritenuto che "la c.d. 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, articolo 39, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'articolo 2709 del Codice Civile".*

Ancora, secondo la sentenza n.13331 del 17 dicembre 1992 la Corte di Cassazione ha affermato che la compilazione di un brogliaccio recante l'annotazione di operazioni imponibili non effettuate, possa essere legittimamente considerata ai fini dell'accertamento induttivo previsto dall'articolo 39, secondo comma, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 poiché viene vista come falsa indicazione di elementi in scritture di gravità e numero tali da rendere inattendibile la contabilità esposta.

Secondo la giurisprudenza l'inattendibilità può anche essere desunta dalla presenza di una contabilità parallela rispetto a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale. Tale "comportamento" legittima a prescindere dalla sussistenza di

qualsiasi altro elemento pervenuto e quindi all'attuazione dell'accertamento induttivo di cui al D.P.R. n.600/1973 articolo 39, comma 2.

Pertanto tale situazione viene argomentata da molte sentenze emanate sia dalla Cassazione che dalle Commissioni Tributarie e si veda la sentenza n.17365 della Corte di Cassazione emessa il 24 luglio del 2009 che ha affermato quanto segue: *“L'archiviazione di pratiche su floppy disk è assimilabile, dal punto di vista giuridico, all'annotazione sulle scritture contabili poiché tra i documenti disciplinati dagli artt. 2709 ss. c.c. vanno ricompresi tutti gli strumenti idonei a registrare, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa. Il rinvenimento da parte della Guardia di Finanza di un floppy disk contenente una "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dall'impresa sottoposta a verifica costituisce, pertanto, un indice presuntivo da cui desumere l'infedeltà della dichiarazione IVA presentata dal contribuente, la quale, in assenza di prova contraria da parte dell'interessato, vincola il giudice, in deroga a quanto previsto dall'art. 116 codice procedurale civile., a ritenere provato il fatto previsto”*.

Un'ulteriore sentenza – Corte di Cassazione, sentenza n.6949 del 27 marzo 2006<sup>335</sup>- argomenta il caso in cui viene trovata una contabilità parallela all'interno della società, concludendo che ciò rende la contabilità ufficiale inattendibile, con la conseguente possibilità di utilizzare presunzioni semplicissime prescindendo dalle scritture contabili ufficiali, ritenute non più attendibili. In tal caso l'accertamento acquisirebbe le

---

<sup>335</sup> Più nel dettaglio: *“In tema di IVA, il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio -ma anche di agende-calendario, block notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari-, costituisce indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. –Cassazione con rinvio, Commissione Tributaria Regionale di Milano, 17 Febbraio 1999-”*.

caratteristiche di accertamento induttivo puro e non quelle di accertamento analitico induttivo.

Altra sentenza di fondamentale importanza per quanto riguarda i locali nei quali viene reperita una contabilità parallela o in nero, è quella del 20 dicembre 2003 n.19598 emanata dalla Corte di Cassazione che precisa come l'esistenza di una contabilità parallela o in nero, reperita presso le abitazioni dei soci, possa generare l'attuazione dell'accertamento induttivo puro ai sensi dell'articolo 39, comma 2 del D.P.RP 600 del 1973 pertanto: *“L'Amministrazione finanziaria ha dimostrato che la contabilità in nero faceva riferimento all'impresa gestita in società, e ha analiticamente spiegato perché non ci si trovava di fronte a confusi appunti informali o -come sostenuto dai contribuenti- a previsioni per il futuro, bensì ad un dettagliato resoconto della attività commerciale. Invero è assai difficile supporre che i soci siano giunti a prevedere non quanto sarebbe stato all'incirca venduto ma analiticamente quanti capi maschili, quanti femminili e di che colore si sarebbero commerciati in un prossimo futuro. Ed è molto più logico presumere che simili annotazioni corrispondessero ad operazioni già effettuate”*. Sempre in suddetta sentenza la Cassazione ha anche precisato come l'esistenza di una contabilità parallela rinvenuta dalla Polizia Tributaria in locali diversi da quelli societari, giustifichi l'adozione dell'accertamento induttivo puro di cui all'art. 39, secondo comma D.P.R. n. 600 del 1973<sup>336</sup>.

---

<sup>336</sup> A tale proposito si veda anche la sentenza n. 7045 del 7 luglio 1999 *“Il ritrovamento, da parte della Guardia di finanza, in locali diversi da quelli societari, di una "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui all'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600/1973”*.

Riguardante sempre la contabilità in nero, la Cassazione con la sentenza del 21 agosto 2007, n.17817 ha espresso che *“Il ritrovamento di una contabilità parallela informale<sup>337</sup>, tenuta in qualsiasi modo, legittima l’Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo”*. Successivamente a tale pronuncia, la sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul significato della valenza probatoria della cosiddetta “contabilità in nero” e quindi si è chiesta se il ritrovamento di una documentazione informale costituita da appunti personali e informazioni dell’imprenditore potesse rappresentare un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ai fini dell’esercizio del potere di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria<sup>338</sup>. La controversia in questione vedeva interessati una società a responsabilità limitata che impugnava un avviso di accertamento con cui l’ufficio, a seguito del ritrovamento di un’agenda recante varie annotazioni, notificava alla società contribuente un avviso di rettifica parziale per l’omessa registrazione dei corrispettivi a seguito della mancata dichiarazione e contabilizzazione degli incassi giornalieri. Pertanto il contribuente impugnò l’avviso di accertamento poiché considerato illegittimo in quanto fondato su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e fondato su elementi extracontabili privi di validità probatoria.

I giudici di primo grado accolsero il ricorso considerando che il ritrovamento dell’agenda non costituisse indizio sufficiente a dimostrare l’omessa registrazione di corrispettivi e per suddetto motivo, l’Amministrazione finanziaria impugnò la sentenza in Cassazione che evidenziò come i giudici d’appello non tennero conto che da altri documenti, rispetto

---

<sup>337</sup> Più nel dettaglio, la vicenda ha tratto origine dal ritrovamento di un’agenda contenente diverse annotazioni.

<sup>338</sup> A. IACONO, *La “contabilità in nero” legittima l’accertamento induttivo*, monografia, 2007.



a quelli appartenenti alla contabilità ufficiale, emergevano mancate contabilizzazione dei ricavi. La Corte Suprema quindi accolse il ricorso presentato dall'Amministrazione finanziaria ritenendo che *"...ha errato il giudice di merito a pretendere dall'Amministrazione finanziaria ciò che la stessa aveva già fornito, ossia gli indizi gravi, precisi e concordanti costituiti dalle rappresentazioni contabili informali -contenute nell'agenda- di un presumibile volume reddituale"*. Però è importante affermare che nonostante vi sia il ritrovamento di una contabilità in nero e quindi l'adozione dell'accertamento induttivo puro, non legittima l'Amministrazione finanziaria nel non considerare qualsiasi altro elemento poiché occorre pur sempre la presenza di "omissioni, false e inesatte indicazioni" o di "irregolarità formali gravi, numerose e ripetute da consentire all'Ufficio di prescindere in tutto o in parte, dalle risultanze delle scritture contabili.

Quindi in sostanza l'accertamento induttivo puro scatta solamente quando dal raffronto tra la contabilità regolare e quella rinvenuta dai verificatori – e quindi contabilità in nero – emerge uno scostamento qualitativo e quantitativo rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa nel suo complesso, del tutto inattendibile –si veda Cassazione n.16251 del 31 luglio 2012-.

L'inattendibilità della contabilità aziendale può anche esser fondata su *"documentazione reperita presso terzi, e sulle annotazioni elaborati da terzi –come precisa la sentenza della Cassazione n.6311 del 10 marzo 2008- purché simile documentazione sia resa nota al contribuente ed esibita in giudizio"*.

Oltre a ciò l'inattendibilità della contabilità può anche esser dedotta dalla pubblicità su Internet come si evince dalla sentenza emanata dalla Cassazione n.5822 del 13 aprile 2012

nella quale viene intesa quest'ultima come una prova idonea, connessa ad altri elementi, alla qualificazione del tipo di attività realmente svolta dall'azienda e quindi utilizzabile dall'Amministrazione finanziaria per individuare l'oggetto sociale. In suddetto caso, grazie alla pubblicità promozionale inserita su Internet, l'Ufficio finanziario è riuscito a qualificare l'attività non come una struttura di residenza, assistenza e cura per gli anziani –esente da IVA- bensì come un'attività imprenditoriale poiché l'attività svolta si concretizzava nella gestione di una casa per ferie. Quindi nello specifico è stata fatta leva sulla pubblicità inserita su Internet per dimostrare quanto descritto precedentemente.

Altra situazione che genera un'inattendibilità della contabilità è quella riguardante la presenza di lavoratori non dichiarati all'interno dell'azienda. Tale circostanza è stata più volte esaminata dalla giurisprudenza e in particolare nella sentenza del 13 novembre 2014, n.24250 i supremi giudici hanno sottolineato che *“l'accertata utilizzazione di tre lavoratori dipendenti non risultanti dai libri obbligatori era circostanza, peraltro contestata in sede di accertamento, idonea a far ritenere complessivamente inattendibile la documentazione fiscale e ad integrare la presunzione di maggiori ricavi non dichiarati”*. In definitiva è assodato dimostrare che in una simile situazione la contabilità del contribuente è complessivamente inattendibile<sup>339</sup> e come conseguenza a ciò si concretizzano gli estremi per l'applicazione dell'accertamento induttivo puro ai sensi

---

<sup>339</sup> Inattendibile poiché:

- i lavoratori devono essere pagati, dunque il datore di lavoro eroga emolumenti in contanti non dichiarati;
- tali emolumenti portano a situazioni di riciclaggio riferito all'utilizzo del contante, alla mancata effettuazione di ritenute d'acconto e contributi;
- mancanza di annotazioni contabili riferite a tutte le uscite che in caso di assunzione regolare si avrebbero (vedi stipendi, contributi e ritenute);
- mancanza di ricavi e relative contabilizzazioni. Tale presunzione poiché i dipendenti consentono all'imprenditore di realizzare maggiori entrate, oltre ad essere logico che il pagamento degli stessi transita per ricavi "a nero" non dichiarati.

dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. 600 del 1973, recante un'elencazione tassativa delle casistiche in cui tale procedura può essere adottata.

Un'ulteriore sentenza riguardante tale argomento è quella emanata dalla Corte di Cassazione n.5732 del 11 aprile 2012 affermando che *“l'ammissibilità dell'accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto configgente con l'accertamento della presenza di "forza lavoro" non dichiarata”*.

Altre casistiche di pericolosità che comportano l'inattendibilità delle scritture contabili sono da riferirsi alla cassa. Pertanto il conto di cassa deve avere un andamento razionale e quindi la cassa non può essere mai né negativa<sup>340</sup>, né abnorme, né positiva<sup>341</sup> rispetto ad un conto in banca negativo.

Quindi per quanto riguarda questo ultimo caso è utile esaminare la sentenza n.21101 emanata dalla Corte di Cassazione il 13 ottobre 2011 nella quale è stato affermato che *“le gravi inesattezze nella tenuta della contabilità protratte per parecchi mesi, delle quali non sia stata fornita una chiara spiegazione costituisce circostanza sufficiente a legittimare l'azione accertatrice con metodo induttivo da parte dell'amministrazione secondo i parametri legali indicati dalla giurisprudenza di legittimità”*. Nel caso specifico si è verificata la situazione nella quale il contribuente risultava avere un saldo

---

<sup>340</sup> Nel caso di cassa negativa, secondo M.TOZZI nella Monografia del 2014 intitolata *“Induttivo sempre possibile se il contribuente è inattendibile”*, l'analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria risulta essere agevole poiché anche se il contribuente dovesse ricorrere al “trucco” dell'inventario per contanti dei soci o dell'imprenditore, l'Amministrazione può comunque sia “nettizzare” il conto cassa dell'apporto fittizio effettuato per riscontrare il reale saldo negativo.

<sup>341</sup> Esaminando invece il caso in cui il saldo sia elevato il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria è abbastanza semplice, visto che sarà sufficiente il riscontro del denaro in azienda.

di cassa largamente attivo -L. 389.641.975- e un saldo bancario, invece, fortemente passivo -L. 117.360.487-. Il contribuente aveva addotto che tale anomalia contabile derivasse dall'omissione delle registrazioni "scarico della cassa". La CTR ovviamente non era d'accordo con quanto dichiarato dal contribuente, affermando anche che *"secondo criteri logici e di normalità, il contribuente facesse figurare in cassa somme utilizzate per l'acquisto di merce in nero"*.

Rimanendo sempre in ambito di "cassa", ulteriore requisito che permette di adottare l'accertamento induttivo puro da parte dell'Amministrazione finanziaria è quello in cui si rileva un saldo di cassa negativo. Riguardante tale argomento ci sono delle visioni diverse da parte della giurisprudenza poiché in alcune sentenze come quelle della Cassazione del 31 maggio 2011, n.11988; del 27 febbraio 2013, n.4930 e sentenza n.17004 del 5 ottobre 2012 si evidenzia come *"i saldi negativi di cassa costituiscono una presunzione semplice dei ricavi in nero per il medesimo ammontare se sono dovute semplicemente dall'omessa registrazione del conto di cassa realizzando così l'anomalia del saldo negativo"*. Quindi in suddetti casi è più opportuno adottare l'accertamento analitico induttivo –disciplinato dall'articolo 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n.600/1973- piuttosto che quello puro- disciplinato dall'articolo 39, secondo comma-.

Altra ragione di inapplicabilità dell'accertamento induttivo puro riguarda l'assenza dei presupposti -nella situazione verificatasi con la sentenza n.56 del 21 gennaio 2016 dalla CTR della Toscana- essendo questo applicabile solamente quando le omissioni, false o inesatte indicazioni accertate siano gravi, ripetute da rendere nel complesso inattendibile le scritture contabili per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Pertanto nel caso in esame le irregolarità afferivano unicamente alla voce corrispettivi

relativi all'anomalo risultato contabile del conto cassa. Quindi l'inattendibilità si riferisce solamente a specifiche poste e non vi sono elementi che attingono in modo significativo altri profili contabili e che rendono dunque inattendibile l'intera contabilità.

Situazione completamente diversa si ha invece nella sentenza n.24509 emanata dalla Cassazione il 20 novembre 2009 affermando che *“In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa, 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”* e quindi è legittimo l'utilizzo dell'accertamento induttivo puro.

Altro tema importante da trattare è quello riguardante l'assenza delle scritture ausiliarie di magazzino o il caso in cui il contribuente abbia omissis l'annotazione delle rimanenze finali nelle scritture contabili, cause che portano all'adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'accertamento induttivo puro.

A tale proposito, per il primo tema<sup>342</sup>, si vedano le sentenze emanate dalla Cassazione del 16 giugno 2016 n.12514; del 23 febbraio 2009 n.4293<sup>343</sup>; la sentenza n.13816 del 18

---

<sup>342</sup> Ossia per l'assenza delle scritture ausiliarie di magazzino.

<sup>343</sup> Citando così: *“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, in caso di omissis tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali, l'ufficio può procedere ad accertamento di tipo induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39”*.

settembre 2003<sup>344</sup> ed infine la sentenza n. 13672 del 19 dicembre 1991<sup>345</sup> le quale affermano che *“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, in assenza delle scritture ausiliarie sui reali movimenti di beni per la rivendita nell'anno, comprovanti costi e prezzi di vendita delle merci, l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo del reddito di impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, ricorrendo a presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza dell'art. 2729 c.c. e a fatti noti all'ufficio, come i ricarichi medi per categorie omogenee di merci vendute nell'anno, restando escluso che possa ritenersi sufficiente, al fine di ritenere osservato il dovere di tenuta di scritture analitiche ausiliarie, la registrazione di sintesi del libro degli inventari”*.

Per quanto riguarda invece la mancanza delle annotazioni riguardanti le rimanenze finali all'interno delle scritture contabili del contribuente e quindi nel caso in cui venga indicando solamente il valore complessivo di esse omettendo di operare una destinazione dei beni per categorie omogenee, la sentenza n.23950 emanata dalla Corte di Cassazione il 15 novembre 2011, spiega in modo ottimale tale situazione affermando che l'Agenzia delle Entrate è legittimata nell'adottare l'accertamento induttivo puro ai sensi

---

<sup>344</sup> Affermando: *“È legittimo l'operato dell'ufficio che, accertata l'omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, determina induttivamente il reddito d'impresa dai costi unitari di acquisto dei vari prodotti e dai prezzi unitari praticati, tratti dalle fatture e dalle poste di inventario e provvede a classificare i prodotti in gruppi omogenei, a individuare i campioni nell'ambito di ciascun gruppo, a determinare il costo unitario e il prezzo unitario di ogni prodotto venduto e, infine, applicare una percentuale di ricarico ricavata da medie di settore”*.

<sup>345</sup> Scrivendo: *“L'obbligo dell'annotazione nel libro giornale (art. 2215 e 2216 c. c.), con riguardo ad incassi di tipo omogeneo di cui l'imprenditore abbia a posteriori notizia cumulativa e contestuale (nella specie, incassi relativi alla gestione di ippodromo, comunicati periodicamente dall'Unire in esito al calcolo di percentuali sulle scommesse), insorge nel giorno di tale notizia, e può anche essere soddisfatto mediante registrazioni di sintesi, purché esse contengano indicazioni idonee alla ricostruzione delle operazioni imprenditoriali implicanti detti incassi; quell'obbligo, pertanto, resta inosservato in presenza di una registrazione meramente riepilogativa degli indicati ricavi sulla base di totali mensili o settimanali (con la conseguenziale rilevanza di tale inosservanza al fine di legittimare l'accertamento in rettifica dei redditi d'impresa, secondo le previsioni dell'art. 39, 2° comma, lett. d), d. p. r. 29 settembre 1973, n. 600).*

dell'articolo 39, comma 2, lettera d) del D.P.R. n.600 del 1973 poiché il contribuente ha generato delle scritture contabili inattendibili per *“essersi limitato a enunciare il valore globale delle rimanenze di magazzino”*. Inoltre nello specifico: *“La ditta verificata ha iscritto in bilancio, al 31.12.1997, tra i componenti positivi del reddito, rimanenze finali per complessive L. 265.280.000. Richiesto formalmente il prospetto analitico delle suddette rimanenze, la parte non ha esibito tali scritture, non ottemperando a quanto disposto dall'art. 59 del T.U.I.R.”*.

Inoltre l'articolo 92 –ex 52- del T.U.I.R. postula in campo tributario il cosiddetto *“principio di continuità dei valori contabili”*, per cui le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito d'esercizio. Pertanto *“l'Amministrazione finanziaria in presenza di irregolarità nelle scritture tali da far ritenere inattendibile la tenuta della contabilità è ammessa alla determinazione induttiva del reddito, particolarmente nel contesto della continuità dei valori di magazzino come previsto dall'art. 92 (ex 59) del TUIR, laddove il contribuente non abbia assolto agli oneri di esibizione delle scritture obbligatorie”*.

Sul fronte delle rimanenze, va prestata molta attenzione da parte del contribuente perché molto spesso possono esser accertate delle somme nettamente superiori a quelle eventualmente evase. Quindi se l'Amministrazione finanziaria si attiene al dato contabile<sup>346</sup> molto spesso potrebbe ritenere venduti completamente i prodotti delle

---

<sup>346</sup> Ad esempio: una società ha nelle rimanenze iniziali i prodotti X,Y e durante il corso dell'anno acquista i prodotti A,B e nelle rimanenze finali risultano i prodotti C e D.

rimanenze iniziali e degli acquisti, recuperando i ricavi a nero e al contempo contestare anche l'acquisto in nero di alcuni prodotti elencati nelle rimanenze finali.

L'omessa tenuta dell'inventario rappresenta un'ulteriore causa di inattendibilità delle scritture contabili e ciò viene specificato dalla sentenza emanata dalla Cassazione n.8273 del 26 maggio 2003. In quest'ultima viene argomentata la differenza tra inventario e bilancio così come segue: *“entrambi costituiscono scritture contabili distinte, aventi contenuto e finalità diverse, ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 2217 c.c., ed alla cui redazione sono obbligati i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 13 del citato D.P.R. n. 600 del 1973, con la conseguenza che la violazione consistente nell'omessa redazione dell'inventario non può ritenersi sanata, né resa meramente formale, dall'avvenuta redazione del bilancio”*. In aggiunta, tale sentenza specifica anche la differenza tra irregolarità della contabilità meno gravi e più gravi. Per quanto riguarda le prime, vengono contemplate dall'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973, a fronte delle quali l'Amministrazione finanziaria può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purché munite dei requisiti di precisione, gravità e concordanza.

Nel caso di inesattezza od incompletezza grave delle scritture medesime, disciplinate dal secondo comma del suddetto articolo, si genera un'inattendibilità globale delle scritture e ciò autorizza *“l'Amministrazione finanziaria a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva, fermo restando che, in entrambi i casi, l'atto di accertamento deve essere motivato, sia con riferimento ai presupposti che consentono il ricorso al metodo analitico od a quello induttivo, sia alle ragioni che giustificano il calcolo in*



*rettifica, tenendo però presente che la motivazione su detti presupposti può emergere implicitamente, specie in caso di rettifica analitica, laddove la singola ripresa può di per sé evidenziare l'inesattezza della contabilità che giustifica la rettifica stessa”.*

Altra causa di inattendibilità delle scritture contabili si ha quando queste ultime vengono tenute a matita e proprio come afferma la sentenza del 4 marzo 1998 n.2396 *“Identifica fattispecie di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, la quale giustifica, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973, il ricorso all'accertamento induttivo, l'avvenuta scritturazione dei dati, con il mezzo della matita”.*

Recenti sentenze emanate dalla Cassazione affermano che l'accertamento induttivo puro possa esser adottato anche nei casi in cui:

- il contribuente dichiara un reddito inferiore alla soglia ISTAT di povertà assoluta e ciò viene specificato dalla sentenza del 14 novembre 2014 n.24313 nella quale *“La circostanza che un imprenditore dichiara nel 2002 un reddito di appena € 4.682, cioè inferiore alla soglia ISTAT di povertà assoluta, denota una situazione commerciale anomala, di per sé sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione fiscale, ai sensi dell'articolo 39 cit., a meno che il contribuente non dimostri concretamente l'effettiva sussistenza di un operare quasi in perdita. In casi di tal genere è consentito all'ufficio dubitare della veridicità di quanto dichiarato e desumere, sulla base di presunzioni semplici, maggiori ricavi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente. Infatti, ricorre l'ipotesi di "contabilità inattendibile per comportamenti economicamente ingiustificati" ogniqualvolta si rilevino esiti antieconomici, non ragionevoli e contrari ai canoni imprenditoriali”;*

- la percentuale di ricarico applicata dal contribuente abbia uno scostamento abnorme e irragionevole rispetto a quelle mediamente utilizzate nel settore di appartenenza e a tale proposito si legga la sentenza della Cassazione n.17304 il 30 luglio 2014 e il 12 luglio 2006 con la sentenza n.15808 secondo cui “ *È pacifico nella giurisprudenza di questa Corte il principio secondo cui la inattendibilità dei dati contabili di una impresa può derivare dagli elementi induttivi che fanno presumere una non corrispondenza al reale dei ricavi dichiarati. E' quindi consentito in proposito il richiamo ai redditometri, e ad altri criteri presuntivi quali - per i ristoranti - il consumo di tovaglioli (cfr. da ultimo la sentenza di questa Corte n. 16048 del 29 luglio 2005)*”.

Ulteriore esempio di contabilità inattendibile è quella che si evince dalla sentenza emanata dalla CTP di Trento il 9 marzo 2016, n.48. Situazione nella quale la Guardia di Finanza ha accertato il fatto che il contribuente era intestatario di un conto corrente in cui son stati rinvenuti accrediti per importi superiori al volume d'affari della società, che "*solo in alcuni casi... soprattutto se riferiti a versamento contanti e/o assegni, sono corredati da una descrizione dettagliata dell'operazione commerciale/finanziaria sottostante*". Quindi per suddetto motivo l'Amministrazione finanziaria ha proceduto con l'accertamento induttivo puro sostenendo che "*la ricostruzione induttiva dei ricavi ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d) D.P.R. n. 600 del 1973 appare giustificata, oltre che dalle irregolarità espressamente indicate nell'atto impositivo, anche dalle risultanze del conto corrente, riportate nel processo verbale di constatazione,, richiamato nell'avviso impugnato, che attestano accrediti per importi superiori al volume d'affari della società, di cui, in parte, non è stata possibile alcuna riconciliazione, costituendo così, verosimilmente, ricavi non dichiarati dalla società ricorrente*".

### **III.IV Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio**

Per quanto riguarda l'ulteriore presupposto per l'adozione dell'accertamento induttivo puro- disciplinato dalla lettera d-bis) dell'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973- nel caso in cui *il contribuente non dia seguito agli inviti disposti dagli uffici* è utile introdurre l'articolo 32, comma 1, punto 3 del D.P.R. n. 663/1973 il quale prevede che l'Amministrazione finanziaria, per l'adempimento dei propri compiti, può *“invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti”*. Detto ciò scatta l'accertamento induttivo puro in caso di mancata risposta al questionario inviato dall'Amministrazione finanziaria e ciò è stato stabilito per la prima volta dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n.21665 del 22 ottobre 2010, che ha accolto il ricorso del fisco. L'accertamento induttivo era stato emesso nei confronti di un'impresa che non aveva risposto al questionario spedito dall'Agenzia delle Entrate, né aveva trasmesso i relativi dati contabili.

La Cassazione ha precisato che *“l'art.32, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, al fine di equiparare la disciplina relativa alle imposte diretta a quella in materia di Iva, stabilisce che le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa”*. Quindi tali situazioni –come specificato anche da altre sentenze- valgono di per sé ad ingegnare un sospetto sull'attendibilità delle scritture contabili e quindi l'adozione del metodo induttivo puro.

Ovviamente se il contribuente contesta di non aver mai ricevuto il questionario allora, l'Ufficio ha l'onere di fornire prova certa della ricezione dello stesso da parte del

contribuente e quindi non ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 39, comma 2 del D.P.R. n.600/1973, l'atto di accertamento induttivo extracontabile deve essere annullato.

Tali visioni nel corso degli anni sono mutate notevolmente, considerando che negli anni '90 con la sentenza della Cassazione n.6515 i giudici affermavano che *“La mancata risposta al questionario inviato al contribuente non legittima l'ufficio a procedere all'accertamento ai fini Irpef con il metodo induttivo previsto dall'art. 39, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in quanto, in tale ipotesi, l'ufficio ha il potere di inviare presso il contribuente propri agenti al fine di procedere a verifica delle relative scritture contabili e redigere il conseguente verbale di constatazione”*.

Ancora nel 1995, più precisamente il 25 maggio con la sentenza n.5728 della Cassazione, il ricorso all'accertamento induttivo puro era consentito solo nelle ipotesi espressamente previste dal comma 2 dell'articolo 39 del D.P.R. 600/1973 e *“tra queste non rientrava la rilevazione della mancata fatturazione di acquisti per un valore di tre milioni e la mancata risposta ad un questionario inviato dall'Ufficio”*.

Successivamente<sup>347</sup> l'articolo 39 venne modificato e venne introdotta la novità che consentiva di adottare l'accertamento induttivo puro da parte dell'Amministrazione finanziaria nel caso in cui vi fosse *“La mancata risposta da parte del contribuente al questionario notificato dall'ufficio e la irregolarità delle scritture contabili”*<sup>348</sup>, modifica tutt'ora in vigore.

---

<sup>347</sup> Con la Legge del 18 febbraio 1998, n.28.

<sup>348</sup> Si veda la sentenza n.191 della Commissione Tributaria Provinciale Campania, Salerno del 10 ottobre 2001.

### **III.V Omessa/infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti ai fini degli studi di settore**

La disciplina riguardante gli studi di settore è stata sottoposta a molti cambiamenti durante il corso degli anni e in ambito di accertamento induttivo puro una manovra correttiva importante è stata quella introdotta con il D.L. n.98 del 6 luglio 2011. Più precisamente, l'intervento legislativo ha previsto l'applicazione della sanzione amministrativa e l'incremento del 50% della sanzione legata al maggior reddito accertato nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione tardiva dello stesso, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate<sup>349</sup>. Oltre a ciò il D.L. n.98 del 2011 ha introdotto anche la lettera d-ter) nell'articolo 39, comma 2, del D.P.R.n.600 del 1973 ai sensi del quale l'accertamento induttivo può essere adottato *“quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazioni dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti un differenza superiore al 15 % o comunque ad €50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione”*.

Tale norma non trova applicazione nel caso in cui il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuali inviti, comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Pertanto se il controllo finanziario è avviato prima

---

<sup>349</sup> G. NAPOLI, S. ROCCHI, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci Editore, 2013.

della presentazione di una dichiarazione integrativa allora l'Amministrazione finanziaria può procedere con l'accertamento induttivo puro poiché al momento dell'attivazione dei controlli il contribuente non aveva presentato il modello. Mentre al contrario se il contribuente non presenta il modello relativo agli studi di settore nei termini ordinari, ma allega la dichiarazione integrativa prima dell'inizio dei controlli fiscali –vedi accesso, ispezione, verifica- l'Ufficio non potrà procedere ad accertamento induttivo puro.

Quindi sostanzialmente l'applicazione dell'accertamento induttivo puro rappresenta una sorta di sanzione che ha come fine quello di disincentivare determinati comportamenti da parte del contribuente.

Riguardante tale argomento vi sono molteplici circolari dall'Agenzia delle Entrate, ma non sono ancora state emanate molte sentenze.

Un' importante sentenza è la n.384 emessa nel recente 22 marzo 2016 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, nella quale vengono argomentati tutti i principi alla base dell'accertamento induttivo puro nel caso degli studi di settore e difatti *“Il fisco può ricorrere all'accertamento induttivo in caso di violazioni nella comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, e l'induttivo si può basare su presunzioni semplicissime, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Pertanto l'Agenzia può emanare avvisi di accertamento esclusivamente fondati sullo scostamento dei ricavi dichiarati dal contribuente rispetto a quelli misurati da Gerico<sup>350</sup>. In pratica, l'ufficio ha un onere probatorio "ridotto": non deve creare quel quadro presuntivo*

---

<sup>350</sup> Il software GERICO 2017 consente il calcolo della congruità, tenuto conto della normalità economica, della coerenza economica e dell'effetto dei correttivi "crisi", per i 193 studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2016. Il software è aggiornato con i correttivi crisi analizzati dalla Commissione degli Esperti per gli studi di settore nelle riunioni del 7 dicembre 2016 e del 4 aprile 2017.

*qualificato necessario per legittimare l'accertamento da studi tradizionale (che si qualifica, invece, come accertamento di tipo analitico-induttivo). Le condizioni che fanno scattare la possibilità di esperire l'induttivo sono state modificate dall'ultimo decreto fiscale. La versione originaria dell'articolo 39, comma 2, lettera d-ter) del D.P.R. n. 600 del 1973 (introdotta dal D.I. n. 98 del 2011, convertito dalla L. n. 111 del 2011) prevedeva infatti che questo tipo di accertamento potesse essere attivato nei casi di omessa o infedele comunicazione, o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi non sussistenti, qualora il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore fosse superiore al 10% di quello dichiarato. L'articolo 8, comma 4, del D.I. n. 16 del 2012 (convertito dalla L. n. 44 del 2012) ha modificato la disposizione in questione, stabilendo che nei casi di omessa comunicazione e di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, l'accertamento induttivo è possibile indipendentemente dall'ammontare dello scostamento rilevato. Nel caso dell'infedele comunicazione, invece, l'induttivo è ammesso soltanto se lo scostamento tra i ricavi determinati con Gerico e quelli dichiarati sia superiore al 15% o a 50mila Euro. Come previsto espressamente dal successivo comma 5, il nuovo dato normativo si applica agli accertamenti notificati a partire dal 2 marzo 2012, mentre per quelli notificati fino a quella data vale la precedente formulazione più sfavorevole al contribuente.”*

Quindi in tale situazione, essendo stato riscontrato uno scostamento irrisorio del 4,65% la Commissione ha accolto il ricorso pronunciato dal contribuente e ha annullato l'atto impugnato.

In tal senso si è pronunciata anche la Cassazione con la sentenza n. 22946 del 10 novembre del 2015, rigettando il ricorso da parte dell’Agenzia delle Entrate poiché i maggiori ricavi rappresentavano solamente il 21% rispetto al dichiarato e quindi è stato ritenuto sia dai Giudici di appello che poi dalla Cassazione successivamente che tale scostamento “*non integrasse "la grave incongruenza" legittimante, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, ex art. 62 sexies, l'accertamento. Ritenevano, inoltre, che dall'esame dell'avviso di accertamento impugnato, emergesse la mancanza assoluta e specifica delle motivazioni che avevano determinato nell'Ufficio la decisione di disattendere i chiarimenti forniti dal contribuente e la documentazione fornita e depositata in atti.*”





## *Capitolo IV*

### *Ordinamenti tributari europei a confronto*

#### **I. Principi generali degli ordinamenti tributari in Europa e i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria**

In questo capitolo conclusivo della tesi, verrà svolta un'analisi comparativa sia dei vari ordinamenti tributari dei Paesi europei che dei vari controlli svolti dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti.

I Paesi europei sottoposti all'esame in questione<sup>351</sup> saranno la Francia, il Portogallo e la Spagna e come si evincerà in seguito, sia in Spagna che in Portogallo è prevista una sorta di accertamento induttivo puro che viene chiamato "accertamento indiretto" ed è molto simile all'accertamento induttivo puro previsto dall'ordinamento tributario italiano. Mentre i controlli svolti dall'Amministrazione finanziaria francese, non prevedono l'adozione di un vero e proprio accertamento induttivo, anche se viene disciplinata dalla legge la rettifica d'ufficio dell'accertamento in caso di gravi irregolarità a capo del contribuente nel caso in cui vi sia l'omessa presentazione della dichiarazione, la mancata risposta ad una richiesta di chiarimenti o di giustificazioni, l'opposizione ad un controllo fiscale, la mancata designazione di un rappresentante fiscale entro il termine di novanta giorni dalla regolarizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>351</sup> Paesi selezionati considerando l'origine di questi ultimi e quindi essendo Paesi latini sono accumulati da una legislazione tributaria più o meno simile.

## **II. Principi generali dell'ordinamento tributario in Francia e i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria**

I principi generali dell'ordinamento tributario francese sono costituiti dal principio di uguaglianza<sup>352</sup> e di riserva di legge.<sup>353</sup>

In Francia l'Amministrazione finanziaria verifica la correttezza formale della liquidazione delle imposte effettuate dal contribuente e la Corte costituzionale -che qui prende il nome di Conseil Constitutionnel- ricopre una funzione di tipo consultiva poiché il suo compito si basa nel valutare la corrispondenza tra i testi di legge e i principi costituzionali prima della pubblicazione.

Pertanto il Conseil Constitutionnel ha dei limiti poiché impone semplicemente al legislatore dei criteri obiettivi e razionali nelle scelte agevolative<sup>354</sup>.

I poteri più incisivi che gli Uffici possono svolgere nei confronti dei contribuenti, sono quelli relativi alla verifica contabile -rivolta ad imprese e professionisti n quanto obbligati alla tenuta delle scritture contabili- e all'esame in contraddittorio della situazione fiscale delle persone fisiche.

La verifica contabile si basa essenzialmente sul controllo approfondito delle scritture contabili delle imprese, presso i locali in cui si trova la sede della società e con il fine ultimo di creare una situazione di confronto tra il contribuente e i funzionari verificatori. Tale verifica inizia con l'invio al contribuente di un avviso di verifica -in cui sono riportati

---

<sup>352</sup> Principio manifestato nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo del 26 ottobre 1789.

<sup>353</sup> Termine espresso nell'articolo 34 della Costituzione francese del 4 ottobre 1958 la quale afferma che *"la legge stabilisce regole...riguardanti la base imponibile, l'aliquota e la modalità di riscossione delle imposte di qualsiasi natura"*.

<sup>354</sup> J. GOSCLAUDE, P. MARCHESSOUR, *Diritto tributario francese, le imposte, le procedure*, Giuffrè editore.

gli anni oggetto del controllo e si danno informazioni al contribuente riguardanti la possibilità di farsi assistere da un consulente- con il fine ultimo di instaurare un clima di collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda invece il controllo che si attua sul singolo contribuente<sup>355</sup>, l'accertamento viene attuato con delle logiche simili alla verifica fiscale che viene realizzata nei confronti delle società. Particolari disposizioni -contenute nel Code Général des Impôts e nel Livre des procédures fiscales- confermano quanto detto precedentemente e quindi che il controllo sul singolo contribuente viene paragonato a delle logiche simili all'analiticità che caratterizza una verifica fiscale nei confronti di una società.

Infatti, attraverso l'indagine sistematica e dei conti bancari personali, è possibile sia muovere dei rilievi relativi a maggiori redditi non dichiarati sebbene versati, ma anche stimare dei maggiori redditi a fronte di spese necessarie o normali, anche non risultanti dai conti bancari<sup>356</sup>.

Altra procedura attuata dall'Amministrazione finanziaria è quella relativa alla determinazione del maggior reddito del contribuente, in via sintetica che viene disciplinata dall'articolo 55<sup>357</sup> del Livre des procédures fiscal e dall'articolo 168<sup>358</sup> del

---

<sup>355</sup> Che prende il nome di "foyer fiscal".

<sup>356</sup> Monografia presa presso Fisco Oggi, rivista telematica, *Francia, controllo fiscale uniforme su imprese e cittadini*, 2005.

<sup>357</sup> Articolo 55 afferma: "*Sous réserve des dispositions de l'article L. 56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A. Cette procédure s'applique également lorsque l'administration effectue la reconstitution du montant déclaré du bénéfice industriel ou commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition.*"

<sup>358</sup> "*En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, lorsque cette somme est supérieure ou égale à 45 452 € ;*

Code General des Impôt con il quale viene rideterminato il reddito dichiarato dal contribuente seguendo i parametri normativi che quantificano in via presuntiva il reddito sulla base di elementi certi del tenore di vita, il cui elenco e modalità di valutazione sono fissati dalla legge<sup>359</sup> e sono illustrati qua di seguito:

ELEMENTS DU TRAIN DE VIE	BASE
1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes :	
-pour la première personne âgée de moins de 60 ans	4 600 €
-pour chacune des autres personnes	5 700 €
La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession.	
Il n'est pas tenu compte du premier employé de maison.	
Il est fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre des personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.	
4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes	La valeur de la voiture neuve avec abattement de

*cette limite est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu "*

<sup>359</sup> C. PICCOLO, *Il contraddittorio del contribuente con l'amministrazione finanziaria nell'accertamento, nell'esperienza comunitaria e dei paesi europei*, monografia, 2008.

	50 % après trois ans d'usage.
<p>Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte "mobilité inclusion" portant la mention "invalidité" prévue à <a href="#">l'article L. 241-3</a> du code de l'action sociale et des familles.</p> <p>Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.</p>	
5. Motocyclettes de plus de 450 cm <sup>3</sup>	La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale :	
-pour les trois premiers tonneaux	1 140 €
-pour chaque tonneau supplémentaire :	
-de 4 à 10 tonneaux	340 €
-de 10 à 25 tonneaux	460 €
-au-dessus de 25 tonneaux	910 €
<p>Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.</p> <p>Le nombre de tonneaux à prendre en considération est égal au nombre de tonneaux correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.</p>	
7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV :	
-pour les vingt premiers chevaux	910 €

-par cheval-vapeur supplémentaire	69 €
Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans.  Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.	
8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion	69 €
9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :	
-par cheval de pur sang	4 600 €
-par cheval autre que de pur sang et par trotteur	2 700 €
10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval	1 370 €
11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse	Deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 €.
12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations	Deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 €.

Tale accertamento può essere adottato solamente nel caso in cui, per due anni consecutivi, l'imponibile determinato induttivamente superi di almeno un terzo il reddito complessivo dichiarato.

In suddetto caso, la procedura inizia con un avviso di rettifica che l'Ufficio deve notificare entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello per il quale è dovuta l'imposta. Il contenuto dell'avviso di rettifica è stabilito dalla legge e al contribuente vengono

comunicate informazioni riguardanti la maggiore base imponibile, le imposte dovute, le sanzioni che risultano dalle diverse motivazioni ed infine tutti i vari elementi che sono stati raccolti presso terzi. Essendo un accertamento in contraddittorio, il contribuente entro 30 giorni può presentare le proprie osservazioni.

Per quanto riguarda la rettifica d'ufficio dell'accertamento, la legge disciplina i casi in cui quest'ultima può essere applicata e quindi solamente se vi sono delle situazioni di gravi irregolarità a capo del contribuente. Come ad esempio: l'omessa presentazione della dichiarazione, la mancata risposta ad una richiesta di chiarimenti o di giustificazioni, l'opposizione ad un controllo fiscale, la mancata designazione di un rappresentante fiscale entro il termine di novanta giorni dalla regolarizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Suddetta procedura di accertamento comporta una determinazione unilaterale dell'imposta e l'attribuzione in capo al contribuente dell'onere di provare che la determinazione del reddito da parte dell'Ufficio non sia corretta.

## **I.I La giurisdizione tributaria in Francia**

Nel sistema tributario francese, l'accesso al sistema di tutela giudiziale viene avviato solamente dopo aver proposto il ricorso davanti agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria. I rimedi giudiziali nell'ordinamento francese sono di tre tipi: il contenzioso sulle imposte, l'azione di annullamento e il contenzioso sulla ricostruzione –che verranno esaminati per sommi capi qui di seguito-.

Il primo ha come fine ultimo quello di correggere gli errori commessi da parte degli Uffici nella determinazione della base imponibile e nella liquidazione d'imposta, e viene disciplinato dagli articoli L190 e seguenti del Livre des procédures fiscal. Il contenzioso



sulle imposte viene attribuito al giudice amministrativo<sup>360</sup> ed ordinario<sup>361</sup>, i quali constano entrambi due gradi di merito, mentre il terzo ed ultimo grado di legittimità fa capo alla Corte di Cassazione per il contenzioso davanti al giudice.

Il requisito fondamentale per accedere alla forma di ricorso giudiziale è quello riguardante il preventivo ricorso amministrativo; infatti quest'ultimo è obbligatorio ai fini dell'esercizio dell'azione giudiziale e vincolante in merito all'oggetto della stessa, pertanto non sono ammessi davanti al giudice motivi ulteriori rispetto a quelli precedentemente avanzati nel ricorso amministrativo<sup>362</sup>. Durante il contenzioso tributario il giudice deve esaminare le rivendicazioni proposte dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ed è vincolato dall'oggetto della domanda e non può decidere "ultra petita". Per quanto riguarda l'oggetto del contenzioso tributario, il giudice può sollevare d'ufficio tutte le eccezioni formali e sostanziali per la soluzione della controversia.

La seconda tipologia di ricorso prevista dall'ordinamento francese è quella riguardante l'annullamento degli atti regolamentari. Il giudizio ha come fine ultimo quello di richiedere l'annullamento di un atto normativo, prima che la sua applicazione possa avere degli effetti negativi sul contribuente che agisce in giudizio e su tutti i potenziali destinatari<sup>363</sup>.

---

<sup>360</sup> È competente sulle vertenze riguardanti le imposte dirette e IVA.

<sup>361</sup> È competente sulle vertenze riguardanti l'imposta di successione e donazione e l'imposta di registro.

<sup>362</sup> C. PICCOLO, *Il contraddittorio del contribuente con l'amministrazione finanziaria nell'accertamento, nell'esperienza comunitaria e dei paesi europei*, monografia, 2008.

<sup>363</sup> C. PICCOLO, *Il contraddittorio del contribuente con l'amministrazione finanziaria nell'accertamento, nell'esperienza comunitaria e dei paesi europei*, monografia, 2008.

Per quanto concerne il contenzioso da riscossione, è opportuno affermare che quest'ultimo si riferisce alle regolarità del procedimento di riscossione e per accedervi è richiesto il preventivo ricorso amministrativo –come nel caso del ricorso di imposizione.

### **III. Principi generali dell'ordinamento tributario in Portogallo e i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria**

La costituzione portoghese afferma il principio di legalità riguardante il settore tributario, quindi le imposte vengono disciplinate dalla legge del Parlamento. Inoltre l'ordinamento portoghese riconosce l'uguaglianza del contribuente in senso formale e sostanziale, che comporta l'obbligo di ciascun cittadino di concorrere al pagamento delle imposte dovute rispetto alla propria capacità contributiva.

Per quanto riguarda le mansioni che spettano all'Amministrazione finanziaria, l'ordinamento prevede dei controlli riguardanti le ispezioni tributarie, accesso ai movimenti bancari e accertamento mediante metodi induttivi.

Per quanto concerne il primo controllo attuato dall'Amministrazione finanziaria, viene svolto all'interno dei locali del contribuente o terzi in relazione con lo stesso e si riferiscono sia ad analisi formali e di coerenza –controlli interni- che a controlli esterni.

In base all'articolo 63 della Lei General Tributaria<sup>364</sup>, l'Ufficio può accedere ai conti bancari dei contribuenti in situazioni in cui venga utilizzato il metodo indiretto di determinazione dell'imponibile da accertare successivo al ritrovamento di indizi dolosi o fatti concreti che palesano l'infedeltà della dichiarazione presentata.

---

<sup>364</sup> Il quale regola l'accesso degli organi verificatori all'interno dei locali del contribuente.

Più nel dettaglio, l'articolo 63 afferma che le autorità competenti possono adottare tutte le misure necessarie per accertare lo stato fiscale dei contribuenti e vale a dire:

- avere libero accesso alle strutture o luoghi in cui si possono trovare elementi utili ai fini del controllo fiscale;
- esaminare i libri contabili;
- accedere, interrogare e verificare il sistema informatico, compresa la documentazione relativa alla progettazione, realizzazione;
- richiedere la collaborazione di tutti gli enti pubblici che possono dare informazioni riguardanti le relazioni economiche dell'impresa in esame;
- chiedere informazione ai notai e altri funzionari;
- utilizzare le strutture quando l'uso è necessario per eseguire l'azione di ispezione.

Inoltre in suddetto articolo viene specificato anche il fatto che l'accesso alle informazioni protette da segreto commerciale o qualsiasi altro obbligo legalmente regolato da privacy, deve essere sottoposto ad una autorizzazione giudiziaria, in conformità alla legge applicabile.

Tale controllo è preceduto dall'emissione di un provvedimento emesso dal Direttore Generale competente che deve essere notificato al contribuente.

Per quanto riguarda l'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria mediante metodi indiretti<sup>365</sup>, l'ordinamento portoghese disciplina in modo tassativo le fattispecie in cui può essere adottato tale metodo<sup>366</sup>:

- nei confronti delle imprese aventi un volume di affari inferiore a €149.6399,37 in regime semplificato;
- quando non è possibile fare una quantificazione della base imponibile in forma diretta sulla base della contabilità, perché la contabilità non è presente o non attendibile;
- nei casi in cui il reddito dichiarato si discosta per un valore superiore al 30%, oppure in misura pari al 15% per tre anni consecutivi da quanto calcolato in base ai coefficienti previsti dalla legge;
- se il reddito dichiarato ai fini dell'IRS non è palesemente in linea rispetto ai beni patrimoniali del contribuente;
- nei casi in cui il soggetto passivo ha un reddito nullo o negativo per tre anni consecutivi, ad eccezione dei primi tre anni nell'arco dei cinque;
- se non c'è coerenza tra il reddito dichiarato e l'incremento di patrimonio del contribuente, ovvero tra il reddito ed i consumi nell'arco dell'anno.

Nei confronti delle imprese in regime semplificato, la determinazione del reddito attraverso l'utilizzo di metodi indiretti è in realtà un sistema che le imprese possono richiedere come opzione.

---

<sup>365</sup> C.BANACLOCHE PALAO, *La estimacion indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002.

<sup>366</sup> E si evince dall'articolo 50 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

Ovviamente tale controllo può essere applicato solamente nel caso in cui non ci sono elementi chiari nelle dichiarazioni, quando vengono omesse o presentate con ritardo anche nel caso in cui vi sia la causa di forza maggiore; quando il contribuente rifiuta l'esibizione dei documenti agli organi verificatori così come la loro distruzione, falsificazione o manomissione; quando esiste una contabilità parallela o una contabilità con gravi errori ed infine nel caso in cui esiste una differenza tra il valore dichiarato ed il valore di mercato di beni e servizi.

Nel caso di contabilità inesistente o inattendibile sono stati stabiliti dall'articolo 90, comma 1 della Lei Geral Tributaria<sup>367</sup> i criteri che l'Amministrazione finanziaria deve seguire ai fini dell'accertamento presuntivo e sono:

- il margine medio di redditività sulle vendite e sulle prestazioni di servizio, ovvero sui servizi acquisiti da terzi;
- il rendimento medio del capitale investito;
- i coefficienti tecnici di consumo e di utilizzo delle materie prime o di altri costi diretti;

---

<sup>367</sup> Affermando così: "Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta os seguintes elementos:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da actividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte."

- gli elementi e le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, inclusi quelli ottenuti dalle imprese e dalle società che hanno rapporti con il contribuente;
- la localizzazione e la dimensione dell'impresa;
- i costi in funzione delle condizioni concrete di esercizio dell'attività;
- la base imponibile determinata dall'Amministrazione per l'anno o per gli anni più prossimi a quello accertato;
- una relazione congruente e giustificata sui fatti appurati e sulla situazione concreta del contribuente.

## **II.I La giurisdizione tributaria in Portogallo**

Nell'ordinamento portoghese la giurisdizione tributaria spetta al giudice amministrativo.

Il primo grado si svolge dinanzi a tribunali specializzati che prendono il nome di *tribunais fiscais*, mentre il secondo e il terzo grado si svolgono davanti ai tribunali amministrativi.

Il secondo grado –noto come *Tribunal Central Administrativo*- giudica i ricorsi avverso le sentenze emanate dal *tribunais fiscais* per motivi che riguardano non solo le questioni di diritto; mentre la seconda sezione del *Supremo Tribunal Administrativo* giudica i ricorsi avversi alle sentenze dei *tribunais fiscais* sulla base dei soli motivi di diritto e i ricorsi contro le sentenze emesse dal *Tribunal Central Administrativo*<sup>368</sup>.

Il ricorso avviene verso un atto amministrativo e si configura come un ricorso di annullamento o di merito nelle circostanze in cui l'Amministrazione finanziaria agisca

---

<sup>368</sup> C. PICCOLO, *Il contraddittorio del contribuente con l'amministrazione finanziaria nell'accertamento, nell'esperienza comunitaria e dei paesi europei*, monografia, 2008

nell'ambito di poteri vincolati, mentre nel caso in cui l'atto amministrativo provenga dall'esercizio di poteri di carattere discrezionale allora si avrà la presenza di un ricorso di mero annullamento.

#### **IV. Principi generali dell'ordinamento tributario in Spagna e i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria**

La *Ley General Tributaria*, rappresenta il fulcro del sistema fiscale in cui sono raccolti tutti i principi essenziali e le informazioni riguardanti le autorità fiscali e i contribuenti della Spagna.

La sua prima stesura è avvenuta nel 1963 con la Legge 230 del 28 dicembre che ovviamente nel corso degli anni ha subito diverse modifiche<sup>369</sup>.

Nel 2000, il Ministero delle Finanze ha evidenziato la necessità di avviare una profonda revisione della legge nel contesto tributario ed infatti si è proceduto alla costituzione di una Commissione composta da esperti di diritto finanziario e fiscale che hanno portato alla stesura della nuova *Ley General Tributaria* nel 2003.

Principi alla base di quest'ultimo sono: il rafforzamento delle garanzie tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria; unificazione dei criteri in azione amministrativa, consentendo l'uso di nuove tecnologie e modernizzare procedure fiscali; l'istituzione di meccanismi per rafforzare la lotta contro le frodi; il controllo fiscale e la raccolta delle imposte.

---

<sup>369</sup> La prima grande riforma è stata fatta nel 1985, poi successivamente nel 1995 e ancora nel 1998 con la legge n.1 del 26 febbraio

Il controllo attuato dall'Amministrazione finanziaria –disciplinato dalla norma n. 141<sup>370</sup> della *Ley General Tributaria*- ha il fine di:

- indagare le circostanze di fatto e di obbligo per scoprire coloro che sono “ignorati” dall'Amministrazione finanziaria;
- verificare la correttezza delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- realizzare attività col fine di ottenere informazioni relative all'applicazione delle imposte, in conformità alle disposizioni degli articoli 93 e 94 della presente legge;
- verificare il valore, i canoni, i prodotti, i beni, le imprese e tutti altri elementi per determinare gli obblighi fiscali;
- verificare il rispetto dei requisiti per ottenere i benefici o incentivi fiscali;

---

<sup>370</sup> “La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.
- d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.
- e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.
- i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.”



- fare accertamenti fiscali;
- svolgere attività di verifica limitate, come previsto dagli articoli 136-140 della presente legge;
- fare consulenza e informare gli enti della Pubblica Amministrazione.

Per quanto riguarda nel dettaglio l'accertamento indiretto, nell'orientamento spagnolo prevede l'utilizzo di quest'ultimo nei casi in cui le autorità fiscali non possano fornire dei dati necessari per la completa determinazione della base imponibile a seguito di una qualsiasi delle seguenti circostanze:

- mancanza del deposito o della presentazione della dichiarazione incompleta o inesatta, che impedisce la stima del reddito in modo oggettivo;
- resistenza, impedimento o rifiuto dell'ispezione;
- violazione sostanziale degli obblighi contabili;
- scomparsa o distruzione, anche a causa di forza maggiore, dei libri ed i documenti o le operazioni contabili registrate.

Quando si verifica almeno una delle circostanze di cui sopra, l'Amministrazione finanziaria può stimare indirettamente il reddito o la base imponibile. La stima deve essere il più vicino possibile al rendimento netto che sarebbe stato calcolato con un qualsiasi altro schema finalizzato alla determinazione del reddito.

Per fare ciò, si utilizza uno dei seguenti mezzi:

- utilizzo dei dati disponibili;

- utilizzo di quegli elementi che indirettamente dimostrano l'esistenza di un reddito e quindi ad esempio le vendite, i costi e i ricavi che vengono calcolati considerando le rispettive informazioni derivanti dagli studi di settore.

Nella stima indiretta, l'Amministrazione finanziaria non deve essere limitata nell'utilizzo di sole informazioni esterne al contribuente, bensì può utilizzare tutti i dati e informazioni che sono disponibili, anche quelle reperite presso i terzi a condizione che vengano considerate dall'Ispettorato affidabili e veritiere. Inoltre l'Ispettore fiscale accompagnerà le valutazioni sottostanti al controllo indiretto con una relazione che motiva<sup>371</sup>:

- le determinanti di applicazione del metodo di stima indiretta;
- la situazione dei documenti contabili obbligatori dei contribuenti;
- la giustificazione riguardante i mezzi scelti per determinare la base, le prestazioni o le quote;
- i calcoli e le stime effettuate.

## **V. Trasformazione degli ordinamenti tributari europei verso un ordinamento comunitario**

In ambito europeo si sta costituendo un vero e proprio diritto comune che è in costante evoluzione.

---

<sup>371</sup> Come disciplinato dall'articolo n.158 della Ley General Tributaria, il quale afferma: "Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos."

Il potere tributario è stato oggetto di regolamentazione giuridica sotto differenti profili. Pertanto il profilo riguardante gli obblighi fiscali –si veda accertamento, riscossione, contenzioso, sanzioni- in abito europeo viene paragonato ad un macro- sistema tributario per indicare la collocazione delle norme ad un livello apicale dell’ordinamento tributario, spesso caratterizzato dall’inserzione direttamente nella costituzione o in leggi costituzionali.

Il potere tributario è oggetto di una regolamentazione giuridica diversa nei vari ordinamenti tributari dei Paesi europei proprio in ragione dei differenti sistemi costituzionali e del variegato equilibrio assiologico tra interesse della collettività ed interessi individuali e tale diversità trova fondamento nelle tradizioni giuridiche dei principali sistemi costituzionali europei.<sup>372</sup>

Essendo presenti quindi, degli ordinamenti giuridici differenti nei vari stati dell’Europa, la soluzione e l’obiettivo del diritto tributario europeo è quello di trovare delle soluzioni normative combinatorie attraverso le quali possano svilupparsi delle forme di concordanza e coesistenza dei diversi valori.

Le fonti dell’ordinamento comunitario sono essenzialmente due: il diritto primario stabilito nei Trattati dell’Unione Europea e il diritto derivato, definito nei vari atti normativi emessi dalle istituzioni comunitarie. Più nel dettaglio il Trattato dell’Unione Europea -TUE- costituisce una vera e propria carta costituzionale dell’Europa, che vale a fissare i principi qualificanti ed i valori fondamentali del processo di integrazione degli

---

<sup>372</sup> P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2015.

Stati aderenti e dunque ad esprimere la logica giuridica primaria dell'ordinamento comunitario.

Lo sviluppo della giurisprudenza comune sta acquisendo un valore molto forte nel processo di avvicinamento dei vari ordinamenti degli Stati e stabilisce come obiettivo principale quello di creare una vera e propria integrazione progressiva. Pertanto i giudici europei stanno sempre di più assumendo il compito di rilevare delle criticità degli ordinamenti nazionali rispetto al modello di unificazione comunitaria<sup>373</sup>.

Nell'ambito dell'ordinamento comunitario, è stato espressamente recepito il principio del giusto processo disciplinato dall'articolo 6 della CEDU -Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali- secondo cui “ *Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia. Ogni*

---

<sup>373</sup> C. PICCOLO, *Il contraddittorio del contribuente con l'amministrazione finanziaria nell'accertamento, nell'esperienza comunitaria e dei paesi europei*, monografia, 2008.

*persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. In particolare, ogni accusato ha diritto di:*

- essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico;*
- disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa;*
- difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia;*
- esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;*
- farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza”.*

Però risulta utile affermare che, in linea generale, secondo la giurisprudenza della CEDU, il principio del giusto processo non risulta applicabile alla materia tributaria poiché ritenuta estranea all'ambito delle controversie di carattere civile.

Tale decisione è stata presa anche perché è stato considerato il fatto secondo il quale il processo tributario si riferisce alle obbligazioni riguardanti il patrimonio personale dei singoli contribuenti e la Corte si è espressa su questo argomento affermando che “*la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra contribuente e la collettività*”.

Infatti le controversie tributarie si riferiscono al patrimonio personale del singolo soggetto e quindi viene messo in discussione un diritto fondamentale della persona -il patrimonio- e come tale non può essere compreso all'interno del principio dell'applicazione del giusto processo. Ma al contempo, la Corte ha anche affermato che in caso di procedimenti che comportano l'irrogazione delle sanzioni tributarie non solo penali, ma anche amministrative, si ritiene di dover imporre il rispetto delle garanzie del giusto processo.

Il principio del giusto processo è anche applicabile nelle controversie aventi ad oggetto atti istruttori dell'Amministrazione finanziaria nel corso delle verifiche fiscali in quanto riconducibili a procedimenti potenzialmente idonei a produrre sanzioni e quindi vengono riconosciuti al contribuente il diritto al silenzio e il diritto all'accesso alla documentazione raccolta dall'Amministrazione nel corso dell'attività istruttoria, quali garanzie necessarie richieste dal principio del giusto processo.<sup>374</sup>

Dunque sono state incluse all'interno dell'ambito di applicazione dell'articolo 6 anche tutte le controversie riguardanti l'accertamento del diritto al rimborso dei tributi, poiché vengono considerate come azioni facenti parte della sfera del diritto privato che vertono sul riconoscimento di un diritto patrimoniale.<sup>375</sup>

---

<sup>374</sup> P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2015.

<sup>375</sup> Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza del 3 luglio 2003 e la sentenza del 22 ottobre del 2003.



## *Conclusioni*

Dallo studio effettuato è emerso come l'importanza della tenuta delle scritture contabili connesse all'evoluzione e alle novità di questi due ultimi anni, diano una chiara visione futura dell'accertamento induttivo puro o extracontabile.

Numerose sono state le novità introdotte in ambito fiscale durante il corso degli anni e il 2017, più che mai, vede protagonisti molti cambiamenti che verranno elencati di seguito e che porteranno a delle conclusioni interessanti.

Un intervento di recente introduzione, avuto successivamente all'approvazione del D.L. n.50 del 24 aprile 2017 da parte della Commissione di Bilancio della Camera è quello riguardante gli ISA<sup>376</sup>: degli strumenti che andranno via via a sostituire gli studi di settore, già a partire dall'anno corrente.

L'emendamento presentato dal deputato Michele Pelillo –nel dettaglio l'articolo 9-bis del D.D.L.- prevede l'istituzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per coloro che esercitano attività d'impresa, arti o professioni. Il fine ultimo di questi, è quello di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e di rafforzare la collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria<sup>377</sup>.

Come si evince dall'emendamento, gli ISA *“rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o*

---

<sup>376</sup> Acronimo che sta ad indicare gli Indici Sintetici di Affidabilità.

<sup>377</sup> Come affermato dalla Monografia di Edilportale intitolata *“Fisco e professionisti, arrivano gli indici di affidabilità fiscale”* del 2017.



*professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente”.*

In sostanza con l’attribuzione di un voto assegnato ai soggetti IVA, corrisponderà un determinato livello di affidabilità fiscale in termini di coerenza e normalità della gestione aziendale e professionale, che garantirà l’esclusione degli accertamenti sulle presunzioni semplici, la riduzione dei tempi di accertamento, l’arresto del redditometro.

Rispetto agli studi di settore, l’analisi del reddito del contribuente sarà molto più completa, infatti ad esempio *“si stimeranno anche il valore aggiunto ed il reddito per addetto, la durata delle scorte, la consistenza delle rimanenze finali, il controllo del numero delle giornate retribuite. Altro elemento di novità riguarda il periodo di monitoraggio. Il meccanismo sembra si reggerà su un’analisi che abbraccerà un arco temporale lungo –circa 8 anni- anziché la singola annualità”* questo è quanto è stato dichiarato nelle pagine del Sole 24 Ore<sup>378</sup>.

Altra novità del 2017 è quella riguardante la comunicazione telematica trimestrale della liquidazione IVA presso il portale online “fatture e corrispettivi” dell’Agenzia delle Entrate.

Con il provvedimento pubblicato il 27 marzo del 2017, l’Agenzia delle Entrate ha reso note tutte le informazioni riguardanti sia lo spesometro -che verrà illustrato successivamente- sia la liquidazione IVA periodica ma anche quelle relative al regime opzionale della fatturazione elettronica<sup>379</sup>.

---

<sup>378</sup> Da Il sole 24 ore del 9 marzo 2017.

<sup>379</sup> Prevede che i dati da comunicare sono: *“con riferimento a tutte le fatture emesse nel corso del periodo d’imposta, alle fatture ricevute e registrate ai sensi dell’articolo 25 del decreto del Presidente della*

Tutte le informazioni riferite alla liquidazione IVA devono essere inviate rispettivamente entro: il 31 maggio, il 18 settembre, il 30 novembre e il 28 febbraio. Questo nuovo “meccanismo” oltre al controllo dei versamenti periodici IVA, genera una maggiore quantità di dati e informazioni che verranno poi elaborate e considerate dall’Amministrazione finanziaria.

Guardando verso il futuro anche le scadenze riguardanti lo spesometro verranno ridotte da una volta all’anno –precisamente il 10 aprile 2017 per i soggetti mensili e il 21 aprile 2017 per gli altri soggetti- a quattro volte all’anno e quindi trimestralmente.

Lo spesometro più nel dettaglio, rappresenta uno strumento che obbliga i contribuenti a comunicare tutte le operazioni che comportano l’emissione di fatture quali:

- fatture con soggetti privati;
- fatture reverse charge;
- fatture di leasing e noleggio auto;
- fatture con sconto;
- fatture cointestate;

---

*Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché alle note di variazione relative alle predette fatture*”. Quindi per ogni fattura emessa e ricevuta bisognerà trasmettere in modalità telematica le seguenti informazioni:

- i dati identificativi del cedente/prestatore;
- i dati identificativi del cessionario/committente;
- la data del documento;
- la data di registrazione -per le sole fatture ricevute e le relative note di variazione-;
- il numero del documento;
- la base imponibile;
- l’aliquota IVA applicata e l’imposta ovvero, ove l’operazione non comporti l’annotazione dell’imposta nel documento, la tipologia dell’operazione.

- medici convenzionati SSN e medici professionisti.

Riguardanti tali fatture il contribuente dovrà indicare il numero di partita IVA o codice fiscale del cedente e committente; l'importo delle operazioni effettuate e il corrispettivo comprensivo di IVA applicata per le operazioni senza obbligo di fattura.

Lo scopo dello spesometro è quello di verificare la coerenza tra il tenore di vita di un soggetto e i redditi dichiarati da questo. Inoltre con tale strumento l'Agenzia delle Entrate mira anche a far emergere l'eventuale pratica di emissione di fatture false o mancata fatturazione al fronte di vendite di beni.

Altra novità introdotta a partire dal 2017 e riguardante la grande distribuzione<sup>380</sup> –GDO- è quella riguardante l'invio degli scontrini digitali o scontrini telematici all'Agenzia delle Entrate. Con l'introduzione di questa “misura anti-evasione” tutti gli scontrini verranno inviati all'Agenzia delle Entrate che verificherà automaticamente gli importi -in tempo reale- e li confronterà anche con l'IVA versata. In questo modo si andranno progressivamente a mirare i controlli presso le sedi delle aziende e quindi, a velocizzare e migliorare le verifiche da parte del Fisco.

Altra novità è quella riguardante l'efficacia sempre crescente delle dichiarazioni precompilate 730 che stanno iniziando “a dare i loro frutti” e questa è una conseguenza data dal fatto che sempre più informazioni<sup>381</sup> dei contribuenti sono note all'Agenzia delle Entrate che mette a disposizione una dichiarazione dei redditi precompilata con diversi

---

<sup>380</sup> Ma che a breve termine vedrà interessati anche gli esercizi di commercianti ed artigiani.

<sup>381</sup> Ad oggi circa 800 milioni di informazioni –dato preso dal Sole 24 Ore-.

dati già inseriti –si vedano le spese sanitarie, le spese universitarie, interessi per mutui, le spese funebri, i premi assicurativi e così via discorrendo-.

Last but not least è la novità introdotta a Gennaio del 2017 con la quale è stato avviato l'utilizzo del nuovo criterio di cassa per le imprese minori. Con l'approvazione del Senato è stato eliminato il criterio di competenza per il calcolo del reddito delle imprese individuali e delle società di persona in contabilità semplificata<sup>382</sup>.

Più nel dettaglio il reddito viene determinato sulla base della somma algebrica dei componenti positivi -plusvalenze, ricavi, ecc- e dei singoli componenti negativi -costi, minusvalenze, sopravvenienze ecc- previsti dagli articoli 53 e seguenti del T.U.I.R. generando un calcolo del reddito esclusivamente con riferimento a quanto effettivamente incassato e pagato.

Queste sono alcune delle novità che hanno come fine ultimo quello di potenziare le banche dati e che ci danno la misura per comprendere l'evoluzione dell'accertamento induttivo puro o extracontabile nel futuro.

Come già argomentato precedentemente l'accertamento induttivo extracontabile si caratterizza per il fatto che il reddito viene determinato non considerando le scritture contabili, poiché a causa di gravi irregolarità si evidenzia un'inattendibilità globale delle

---

<sup>382</sup> Si rammenta:

<b>REGIME CONTABILE</b>	<b>LIMITE RICAVI ATTIVITA' DI PRESTAZIONE DI SERVIZI</b>	<b>LIMITE RICAVI ALTRE ATTIVITA'</b>
<b>Regime semplificato delle imprese minori</b>	Ricavi < €400.000	Ricavi < €700.000
<b>Regime contabile ordinario</b>	Ricavi > €400.000	Ricavi > €700.000

stesse. L'Amministrazione finanziaria quindi, può prescindere da esse e può procedere in via induttiva, avvalendosi anche di indizi semplici non caratterizzati da requisiti necessari per costituire prova presuntiva -ossia privi di gravità, precisione e concordanza-.

Pertanto ai sensi dell'articolo 39, comma secondo, è legittimo il ricorso dell'Ufficio all'accertamento induttivo del reddito d'impresa disattendendo le scritture contabili esistenti, allorquando le omissioni accertate e risultanti dal verbale siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistemica<sup>383</sup>.

Considerando il fatto che l'Agenzia delle Entrate nel futuro più immediato avrà in suo possesso milioni di informazioni dei contribuenti, è facile intuire come l'articolo 39, comma secondo si andrà a modificare via via -probabilmente perdendo la propria incisività- poiché verranno automaticamente desunte le scritture contabili dei contribuenti e compilate automaticamente le dichiarazioni dei redditi da parte dell'Amministrazione stessa.

Nell'immediato l'Amministrazione finanziaria potrà verificare automaticamente i contribuenti, effettuando meno riscontri in loco, poiché ne conosce già le vendite, gli acquisti, l'IVA dovuta e indirettamente le movimentazioni di magazzino.

Quindi in conclusione, l'adozione di questi archivi telematici, insieme al rafforzamento della tracciabilità delle transazioni, potrebbero consentire la riduzione degli adempimenti da parte delle imprese e migliorare il contrasto e la prevenzione dell'evasione.

---

<sup>383</sup> G. VISINTINI, *Il sistema tributario. Principi fondamentali*, Giuffrè editore, 2003.



## *Bibliografia*

- ANGELETTI M., “*La lotta all'evasione fiscale: accessi, ispezioni e verifiche*”, Monografia, 2013
- BANACLOCHE PALAO C., “*La estimacion indirecta*”, Aranzadi, Navarra, 2002.
- BERLIRI A., “*Il processo tributario amministrativo*”, II volume, Reggio Emilia, 1940
- BORIA P., “*Diritto tributario europeo*”, Giuffrè Editore, 2015
- CAPACCIOLI E., “*L'accertamento tributario*”, in *Rivista Dir. Fin.*, 1966
- CAPOLUPO S., “*Manuale dell'accertamento delle imposte*”, IPSOA Manuali, 2015
- CONCAS A., “*La suprema Corte di Cassazione, definizione e caratteri*”, monografia, 2015
- DE LUCA G., “*Diritto tributario con appendice di aggiornamento*”, Editore Simone, 2011
- DE MITA E., “*Principi di diritto tributario*”, Giuffrè Editore, 2011
- DE MITA E., “*Alla ricerca di una cultura giuridica nella legge 413/1991*”, in *Rivista Diritto Tributario*, 1992
- DEL FEDERICO L., “*Tenuta del contribuente*”, citazione nota 416
- FALCO G., “*Accertamento induttivo e studi di settore dopo le manovre*”, monografia, 2012
- FANELLI R., “*Guida alla riscossione*”, IPSOA, 2012
- FANTOZZI A., “*Diritto Tributario*”, Utet Giuridica, 2012

- FANTOZZI A., *“I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell’accertamento tributario”*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1984
- FAZZINI E., *“La lettura semplificata delle scritture contabili sotto il profilo tributario”*, monografia
- FISCO OGGI, RIVISTA TELEMATICA, *“Francia, controllo fiscale uniforme su imprese e cittadini”*, monografia, 2005
- GALLO F., *“Riforma Tributaria”*, monografia, 1981
- GARDENAL M., *“Il principio di forza maggiore: la disciplina nazionale e internazionale a confronto”*, monografia, 2012
- GIALLUCA A., *“Riforma fiscale: evoluzione e prospettive”*, monografia, 2012
- GOSCLAUDE J., MARCHESSOUR P., *“Diritto tributario francese, le imposte, le procedure”*, Giuffrè Editore, 2006
- IACONO A., *“La contabilità in nero legittima l’accertamento induttivo”*, monografia, 2007
- IORIO A., AMBROSI L., MESSA S., SERENI S., *“Accertamento e riscossione”*, Wolters Kluwer, 2016
- LEMBO G., *“L’avviso di accertamento esecutivo: la nuova procedura di riscossione”*, Monografia il sole24ore, 2011
- LUPI R., *“Diritto tributario”*, Giuffrè editore, 2005
- MAGNANI C., *“Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale”*, Cedam, 1965



- MARCHESELLI A., *“Accertamenti tributari e difesa del contribuente”*, Giuffrè Editore, 2010
- MASTRANGELO A., *“Evoluzione dell’accertamento sintetico e redditometro”*, fiscooggi.it, 2011
- MEMENTO PRATICO, *“Accertamento”*, Ipsoa- Francis Lefebvre, 201
- MOSCHETTI F., *“Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino”*, Procedimenti tributari, 1984
- NAPOLI G., ROCCHI S., *“Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente”*, Caccuci Editore, 2013
- PEGORIN L., RANOCCHI G. P., *“Studi di settore con meno dati”*, monografia, 2017
- PICCOLO C., *“Il contraddittorio del contribuente con l’amministrazione finanziaria nell’accertamento, nell’esperienza comunitaria e dei paesi europei”*, monografia, 2008
- RUSSO P., *“Manuale di diritto tributario, parte generale”*, Giuffrè Editore, 2007
- SCHLESINGER P., op.cit., 382
- SIMONE A., *“Il giudice tributario: presente, passato e futuro”*, monografia, 2014.
- TESAURO F., *“Istituzioni di Diritto tributario”*, Utet giuridica, 2016
- TESAURO F., *“Manuale del processo tributario”*, Giappichelli Editore, 2013
- TESAURO F., *“Istituzioni di diritto tributario”*, Utet Giuridica, 2010
- TOZZI M., *“Induttivo sempre possibile se il contribuente è inattendibile”*, monografia, 2014
- VISINTINI G., *“Il sistema tributario. Principi fondamentali”*, Giuffrè editore, 2003

- VIVIANI R., “*L’ accertamento induttivo- extracontabile*”, monografia di: La lente sul fisco, I focus N° 10 del 16/03/2012
- CODE GÉNÉRAL DES IMPOTES, CGI
- LEI GERAL TRIBUTARIA, PORTAL DAS FINANÇAS
- LEY GENERAL TRIBUTARIA
- CEDU: Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali
- Banca dati DOCUMENTAZIONE ECONOMICA E FINANZIARIA, a cura del CeRDEF



*Dipartimento di Impresa e Management*

*Diritto processuale tributario*

*L'accertamento induttivo extracontabile: evoluzione, giurisprudenza e  
casi pratici*

**RELATORE**

*Giuseppe Napoli*

**CORRELATORE**

*Fabio Marchetti*

**CANDIDATO**

*Silvia Massaccesi  
Matr. 676271*

*Anno accademico 2016-2017*

## *Indice*

<b><i>Introduzione</i></b>	<b><i>pag. 7</i></b>
 <b><i>Capitolo I: Tipologie di accertamento e novità legislative</i></b>	
<i>I Accertamento</i>	<i>pag. 11</i>
<i>I.I Natura giuridica dell'accertamento</i>	<i>pag. 16</i>
<i>II Dichiarazioni annuali</i>	<i>pag. 19</i>
<i>II.I Natura giuridica delle dichiarazioni</i>	<i>pag. 22</i>
<i>II.II Controlli sulle dichiarazioni</i>	<i>pag. 24</i>
<i>III Scritture contabili</i>	<i>pag. 27</i>
<i>IV Tipologie di accertamento</i>	<i>pag. 32</i>
<i>V Evoluzione della normativa tributaria e nascita dell'accertamento induttivo puro o extracontabile</i>	<i>pag. 46</i>
<i>VI Evoluzione delle attività dell'Amministrazione finanziaria</i>	<i>pag. 50</i>
 <b><i>Capitolo II: Accertamento induttivo extracontabile tra prassi e dottrina</i></b>	
<i>I Accertamento induttivo puro o extracontabile</i>	<i>pag. 57</i>
<i>II Presupposti di applicabilità del metodo induttivo extracontabile</i>	<i>pag. 64</i>
<i>II.I Le violazioni: tipologie ed effetti</i>	<i>pag. 65</i>
<i>III Strumenti alla base dell'accertamento induttivo extracontabile: le presunzioni semplicissime</i>	<i>pag. 71</i>

<i>IV</i>	<i>Presupposti di applicabilità del metodo induttivo extracontabile: singole ipotesi tra prassi e dottrina</i>	<i>pag. 82</i>
<i>IV.I</i>	<i>Omissione del reddito d'impresa e della dichiarazione</i>	<i>pag. 82</i>
<i>IV.II</i>	<i>Omissione, sottrazione e non disponibilità delle scritture contabili</i>	<i>pag. 85</i>
<i>IV.II.I</i>	<i>Omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie</i>	<i>pag. 87</i>
<i>IV.II.II</i>	<i>Sottrazione della contabilità</i>	<i>pag. 89</i>
<i>IV.II.III</i>	<i>Contabilità non disponibile per causa di forza maggiore</i>	<i>pag. 90</i>
<i>IV.III</i>	<i>Contabilità complessivamente inattendibile</i>	<i>pag. 94</i>
<i>IV.IV</i>	<i>Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio</i>	<i>pag. 104</i>
<i>IV.V</i>	<i>Omessa/infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti ai fini degli studi di settore</i>	<i>pag. 106</i>
<i>V</i>	<i>La difesa nell'accertamento induttivo extracontabile</i>	<i>pag. 112</i>

### **Capitolo III: Posizione della giurisprudenza e casi pratici**

<i>I</i>	<i>Il processo tributario: atti impugnabili, parti interessate, giurisdizione tributaria e decisione del ricorso</i>	<i>pag. 115</i>
<i>I.I</i>	<i>Commissioni Tributarie: passato, presente e futuro</i>	<i>pag. 124</i>
<i>II</i>	<i>Evoluzione articolo 39, comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973</i>	<i>pag. 130</i>
<i>III</i>	<i>Posizione della giurisprudenza</i>	<i>pag. 135</i>
<i>III.I</i>	<i>Omissione del reddito d'impresa e della dichiarazione</i>	<i>pag. 141</i>
<i>III.II</i>	<i>Omissione, sottrazione e indisponibilità delle scritture contabili</i>	<i>pag. 142</i>
<i>III.III</i>	<i>Contabilità complessivamente inattendibile</i>	<i>pag. 148</i>

*III.IV Inottemperanza agli inviti dell'Ufficio* pag. 163

*III.V Omessa/infedele compilazione dei modelli sui dati rilevanti  
ai fini degli studi di settore* pag. 165

#### **Capitolo IV: Ordinamenti tributari europei a confronto**

*I Principi generali dell'ordinamento tributario in Europa e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 170

*II Principi generali dell'ordinamento tributario in Francia e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 171

*II.I La giurisdizione tributaria in Francia* pag. 176

*III Principi generali dell'ordinamento tributario in Portogallo e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 178

*III.I La giurisdizione tributaria in Portogallo* pag. 182

*IV Principi generali dell'ordinamento tributario in Spagna e  
i vari controlli attuati dall'Amministrazione finanziaria* pag. 183

*V Trasformazione degli ordinamenti tributari europei verso  
un ordinamento comunitario* pag. 186

**Conclusioni** pag. 192

**Bibliografia** pag. 199

## *Riassunto*

Il presente lavoro ha come oggetto di studio l'accertamento extracontabile o accertamento induttivo puro, che rappresenta una particolare tipologia di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria nei confronti delle società o dei professionisti.

Nel nostro ordinamento il sistema tributario si basa sulla autodeterminazione -e sulla autoliquidazione- delle imposte da parte dei privati, quindi ciò sta a significare che il singolo contribuente determina autonomamente le proprie imposte e all'Amministrazione finanziaria spetta il compito di "controllare" tali attività.

I vari meccanismi di autoliquidazione prevedono, in capo al contribuente, l'obbligo di comunicare informazioni attraverso la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, ed è proprio in relazione a queste ultime che l'Amministrazione finanziaria compie la propria attività di verifica in base alle varie situazioni che emergono dal controllo svolto da parte degli Uffici.

La legge prevede differenti criteri e metodi per modificare e rideterminare l'entità dei redditi dichiarati dai contribuenti ed uno di questi è proprio l'accertamento induttivo extracontabile.

L'obiettivo di questo lavoro è quello di esaminare nel dettaglio il metodo di accertamento induttivo extracontabile, con il fine ultimo di comprendere l'evoluzione di questo negli anni futuri.

La prima parte della tesi è caratterizzata da uno studio minuzioso sull'accertamento e quindi sulla complessa attività posta in essere dall'Amministrazione finanziaria per determinare l'entità dell'obbligazione tributaria. Tale attività si basa sul controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti che rappresentano "*l'architrate del sistema tributario*" e può essere ricondotta a delle

specifiche classificazioni che indicano delle “*espressioni di differenti criteri logico-costruttivi della capacità contributiva del soggetto d'imposta, adottabili in relazione a differenti presupposti giuridici*”.

A seconda delle situazioni emerse a seguito del controllo da parte degli Uffici, la legge prevede differenti modalità secondo cui modificare l'entità dei redditi dichiarati e quelli più rilevanti sono l'analitico, il sintetico e l'induttivo puro.

L'articolo 38 del D.P.R. n.600/1973 si riferisce alla rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche -e quindi si parla di *accertamento analitico* nel caso in cui il reddito complessivo dichiarato risulti essere inferiore rispetto a quello effettivo e *accertamento sintetico* quando si viene a determinare una maggiore capacità contributiva utilizzando sia le rettifiche analitiche dei redditi delle varie categorie, e quindi elementi certi e diretti, sia le rettifiche induttive e quindi utilizzando il contenuto presuntivo di elementi e circostanze in possesso dell'Ufficio-. L'articolo 39, invece, si occupa dei redditi generati dalle imprese, professionisti e artisti, determinati in base alle scritture contabili e dei relativi procedimenti: *analitico contabile* –quando ricorrono le condizioni indicate dal primo comma- e *induttivo extracontabile* – quando esistono le condizioni elencate dal secondo comma-.

Più nel dettaglio, l'accertamento induttivo puro o extracontabile permette di determinare il reddito dei contribuenti non considerando le risultanze delle scritture contabili e l'imponibile viene ricalcolato dall'Ufficio sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con la facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili -anche se esistenti- e di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza. L'accertamento induttivo in questione viene disciplinato dall'articolo 39, comma secondo del D.P.R. n.600/1973 e in esso vengono indicati tutti i presupposti in presenza dei quali il ricorso a tale metodo è ammissibile e nell'elaborato viene illustrata la visione della prassi, della dottrina e della giurisprudenza su questi ultimi.



Nella tesi è presente anche una panoramica sugli ordinamenti tributari e sulle varie attività svolte dalle diverse Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi europei. Più nel dettaglio sia in Spagna che in Portogallo è prevista una sorta di accertamento induttivo puro che viene chiamato “accertamento indiretto”. Mentre i controlli svolti dall’Amministrazione finanziaria francese non prevedono l’adozione di un vero e proprio accertamento induttivo, anche se viene disciplinata dalla legge la rettifica d’ufficio dell’accertamento che viene eseguita al verificarsi di gravi irregolarità a capo del contribuente. In particolare nel caso in cui vi sia l’omessa presentazione della dichiarazione, la mancata risposta ad una richiesta di chiarimenti o di giustificazioni, l’opposizione ad un controllo fiscale, la mancata designazione di un rappresentante fiscale entro il termine di novanta giorni dalla regolarizzazione da parte dell’Amministrazione finanziaria.

L’elaborato è stato sviluppato tenendo in considerazione le varie idee e teorie dei più grandi illustri in tema di diritto processuale tributario, le varie circolari emanate dall’Agenzia delle Entrate, le sentenze emanate sia dalle Commissioni Tributarie che dalla Corte di Cassazione ed infine sono state prese in considerazione anche le svariate banche dati relative alle documentazioni tributarie italiane - Documentazione Economica e Finanziaria, a cura del CeRDEF -, francesi -Code Général des Impôts-, portoghesi -Lei Geral Tributaria-, spagnole -Ley General Tributaria- ed europee -Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali-.

Dallo studio effettuato, quindi, è emerso come l’importanza della tenuta delle scritture contabili connesse all’evoluzione e alle novità di questi due ultimi anni, diano una chiara visione futura dell’accertamento induttivo puro o extracontabile.

Numerose sono state le novità introdotte in ambito fiscale durante il corso degli anni e il 2017, più che mai, vede protagonisti molti cambiamenti che verranno elencati di seguito e che porteranno a delle conclusioni interessanti.

Un intervento di recente introduzione, avuto successivamente all'approvazione del D.L. n.50 del 24 aprile 2017 da parte della Commissione di Bilancio della Camera è quello riguardante gli ISA<sup>384</sup>: degli strumenti che andranno via via a sostituire gli studi di settore, già a partire dall'anno corrente.

L'emendamento presentato dal deputato Michele Pelillo –nel dettaglio l'articolo 9-bis del D.D.L.- prevede l'istituzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per coloro che esercitano attività d'impresa, arti o professioni. Il fine ultimo di questi, è quello di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e di rafforzare la collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria<sup>385</sup>.

Come si evince dall'emendamento, gli ISA *“rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente”*.

In sostanza con l'attribuzione di un voto assegnato ai soggetti IVA, corrisponderà un determinato livello di affidabilità fiscale in termini di coerenza e normalità della gestione aziendale e professionale, che garantirà l'esclusione degli accertamenti sulle presunzioni semplici, la riduzione dei tempi di accertamento, l'arresto del redditometro.

Rispetto agli studi di settore, l'analisi del reddito del contribuente sarà molto più completa, infatti ad esempio *“si stimeranno anche il valore aggiunto ed il reddito per addetto, la durata delle scorte, la consistenza delle rimanenze finali, il controllo del numero delle giornate retribuite. Altro elemento di novità riguarda il periodo di monitoraggio. Il meccanismo sembra si reggerà su un'analisi che*

---

<sup>384</sup> Acronimo che sta ad indicare gli Indici Sintetici di Affidabilità.

<sup>385</sup> Come affermato dalla Monografia di Edilportale intitolata *“Fisco e professionisti, arrivano gli indici di affidabilità fiscale”* del 2017.

abbraccerà un arco temporale lungo –circa 8 anni- anziché la singola annualità” questo è quanto è stato dichiarato nelle pagine del Sole 24 Ore<sup>386</sup>.

Altra novità del 2017 è quella riguardante la comunicazione telematica trimestrale della liquidazione IVA presso il portale online “fatture e corrispettivi” dell’Agenzia delle Entrate.

Con il provvedimento pubblicato il 27 marzo del 2017, l’Agenzia delle Entrate ha reso note tutte le informazioni riguardanti sia lo spesometro -che verrà illustrato successivamente- sia la liquidazione IVA periodica ma anche quelle relative al regime opzionale della fatturazione elettronica<sup>387</sup>.

Tutte le informazioni riferite alla liquidazione IVA devono essere inviate rispettivamente entro: il 31 maggio, il 18 settembre, il 30 novembre e il 28 febbraio. Questo nuovo “meccanismo” oltre al controllo dei versamenti periodici IVA, genera una maggiore quantità di dati e informazioni che verranno poi elaborate e considerate dall’Amministrazione finanziaria.

Guardando verso il futuro anche le scadenze riguardanti lo spesometro verranno ridotte da una volta all’anno –precisamente il 10 aprile 2017 per i soggetti mensili e il 21 aprile 2017 per gli altri soggetti- a quattro volte all’anno e quindi trimestralmente.

---

<sup>386</sup> Da Il sole 24 ore del 9 marzo 2017.

<sup>387</sup> Prevede che i dati da comunicare sono: *“Con riferimento a tutte le fatture emesse nel corso del periodo d’imposta, alle fatture ricevute e registrate ai sensi dell’articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché alle note di variazione relative alle predette fatture”*.

Quindi per ogni fattura emessa e ricevuta bisognerà trasmettere in modalità telematica le seguenti informazioni:

- i dati identificativi del cedente/prestatore;
- i dati identificativi del cessionario/committente;
- la data del documento;
- la data di registrazione -per le sole fatture ricevute e le relative note di variazione-;
- il numero del documento;
- la base imponibile;
- l’aliquota IVA applicata e l’imposta ovvero, ove l’operazione non comporti l’annotazione dell’imposta nel documento, la tipologia dell’operazione.

Lo spesometro più nel dettaglio, rappresenta uno strumento che obbliga i contribuenti a comunicare tutte le operazioni che comportano l'emissione di fatture quali:

- fatture con soggetti privati;
- fatture reverse charge;
- fatture di leasing e noleggio auto;
- fatture con sconto;
- fatture cointestate;
- medici convenzionati SSN e medici professionisti.

Riguardanti tali fatture il contribuente dovrà indicare il numero di partita IVA o codice fiscale del cedente e committente; l'importo delle operazioni effettuate e il corrispettivo comprensivo di IVA applicata per le operazioni senza obbligo di fattura.

Lo scopo dello spesometro è quello di verificare la coerenza tra il tenore di vita di un soggetto e i redditi dichiarati da questo. Inoltre con tale strumento l'Agenzia delle Entrate mira anche a far emergere l'eventuale pratica di emissione di fatture false o mancata fatturazione al fronte di vendite di beni.

Altra novità introdotta a partire dal 2017 e riguardante la grande distribuzione<sup>388</sup> –GDO- è quella riguardante l'invio degli scontrini digitali o scontrini telematici all'Agenzia delle Entrate. Con l'introduzione di questa “misura anti-evasione” tutti gli scontrini verranno inviati all'Agenzia delle Entrate che verificherà automaticamente gli importi -in tempo reale- e li confronterà anche con l'IVA

---

<sup>388</sup> Ma che a breve termine vedrà interessati anche gli esercizi di commercianti ed artigiani.

versata. In questo modo si andranno progressivamente a mirare i controlli presso le sedi delle aziende e quindi, a velocizzare e migliorare le verifiche da parte del Fisco.

Altra novità è quella riguardante l'efficacia sempre crescente delle dichiarazioni precompilate 730 che stanno iniziando "a dare i loro frutti" e questa è una conseguenza data dal fatto che sempre più informazioni<sup>389</sup> dei contribuenti sono note all'Agenzia delle Entrate che mette a disposizione una dichiarazione dei redditi precompilata con diversi dati già inseriti –si vedano le spese sanitarie, le spese universitarie, interessi per mutui, le spese funebri, i premi assicurativi e così via discorrendo-.

Last but not least è la novità introdotta a Gennaio del 2017 con la quale è stato avviato l'utilizzo del nuovo criterio di cassa per le imprese minori. Con l'approvazione del Senato è stato eliminato il criterio di competenza per il calcolo del reddito delle imprese individuali e delle società di persona in contabilità semplificata.

Più nel dettaglio il reddito viene determinato sulla base della somma algebrica dei componenti positivi -plusvalenze, ricavi, ecc- e dei singoli componenti negativi -costi, minusvalenze, sopravvenienze ecc- previsti dagli articoli 53 e seguenti del T.U.I.R. generando un calcolo del reddito esclusivamente con riferimento a quanto effettivamente incassato e pagato.

Queste sono alcune delle novità che hanno come fine ultimo quello di potenziare le banche dati e che ci danno la misura per comprendere l'evoluzione dell'accertamento induttivo puro o extracontabile nel futuro.

Come già argomentato precedentemente l'accertamento induttivo extracontabile si caratterizza per il fatto che il reddito viene determinato non considerando le scritture contabili, poiché a causa di gravi irregolarità si evidenzia un'inattendibilità globale delle stesse. L'Amministrazione finanziaria quindi,

---

<sup>389</sup> Ad oggi circa 800 milioni di informazioni -dato preso dal Sole 24 Ore-.

può prescindere da esse e può procedere in via induttiva, avvalendosi anche di indizi semplici non caratterizzati da requisiti necessari per costituire prova presuntiva -ossia privi di gravità, precisione e concordanza-.

Pertanto ai sensi dell'articolo 39, comma secondo, è legittimo il ricorso dell'Ufficio all'accertamento induttivo del reddito d'impresa disattendendo le scritture contabili esistenti, allorquando le omissioni accertate e risultanti dal verbale siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistemica<sup>390</sup>.

Considerando il fatto che l'Agenzia delle Entrate nel futuro più immediato avrà in suo possesso milioni di informazioni dei contribuenti, è facile intuire come l'articolo 39, comma secondo si andrà a modificare via via -probabilmente perdendo la propria incisività- poiché verranno automaticamente desunte le scritture contabili dei contribuenti e compilate automaticamente le dichiarazioni dei redditi da parte dell'Amministrazione stessa.

Nell'immediato l'Amministrazione finanziaria potrà verificare automaticamente i contribuenti, effettuando meno riscontri in loco, poiché ne conosce già le vendite, gli acquisti, l'IVA dovuta e indirettamente le movimentazioni di magazzino.

Quindi in conclusione, l'adozione di questi archivi telematici, insieme al rafforzamento della tracciabilità delle transazioni, potrebbero consentire la riduzione degli adempimenti da parte delle imprese e migliorare il contrasto e la prevenzione dell'evasione.

---

<sup>390</sup> G.VISINTINI, *Il sistema tributario. Principi fondamentali*, Giuffrè editore, 2003.

## *Bibliografia*

- ANGELETTI M., *“La lotta all'evasione fiscale: accessi, ispezioni e verifiche”*, Monografia, 2013
- BANACLOCHE PALAO C., *“La estimacion indirecta”*, Aranzadi, Navarra, 2002.
- BERLIRI A., *“Il processo tributario amministrativo”*, II volume, Reggio Emilia, 1940
- BORIA P., *“Diritto tributario europeo”*, Giuffrè Editore, 2015
- CAPACCIOLI E., *“L'accertamento tributario”*, in Rivista Dir. Fin, 1966
- CAPOLUPO S., *“Manuale dell'accertamento delle imposte”*, IPSOA Manuali, 2015
- CONCAS A., *“La suprema Corte di Cassazione, definizione e caratteri”*, monografia, 2015
- DE LUCA G., *“Diritto tributario con appendice di aggiornamento”*, Editore Simone, 2011
- DE MITA E., *“Principi di diritto tributario”*, Giuffrè Editore, 2011
- DE MITA E., *“Alla ricerca di una cultura giuridica nella legge 413/1991”*, in Rivista Diritto Tributario, 1992
- DEL FEDERICO L., *“Tenuta del contribuente”*, citazione nota 416
- FALCO G., *“Accertamento induttivo e studi di settore dopo le manovre”*, monografia, 2012
- FANELLI R., *“Guida alla riscossione”*, IPSOA, 2012
- FANTOZZI A., *“Diritto Tributario”*, Utet Giuridica, 2012
- FANTOZZI A., *“I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario”*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1984
- FAZZINI E., *“La lettura semplificata delle scritture contabili sotto il profilo tributario”*, monografia
- FISCO OGGI, RIVISTA TELEMATICA, *“Francia, controllo fiscale uniforme su imprese e cittadini”*, monografia, 2005
- GALLO F., *“Riforma Tributaria”*, monografia, 1981

- GARDENAL M., *“Il principio di forza maggiore: la disciplina nazionale e internazionale a confronto”*, monografia, 2012
- GIALLUCA A., *“Riforma fiscale: evoluzione e prospettive”*, monografia, 2012
- GOSCLAUDE J., MARCHESSOUR P., *“Diritto tributario francese, le imposte, le procedure”*, Giuffrè Editore, 2006
- IACONO A., *“La contabilità in nero legittima l’accertamento induttivo”*, monografia, 2007
- IORIO A., AMBROSI L., MESSA S., SERENI S., *“Accertamento e riscossione”*, Wolters Kluwer, 2016
- LEMBO G., *“L’avviso di accertamento esecutivo: la nuova procedura di riscossione”*, Monografia il sole24ore, 2011
- LUPI R., *“Diritto tributario”*, Giuffrè editore, 2005
- MAGNANI C., *“Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale”*, Cedam, 1965
- MARCHESELLI A., *“Accertamenti tributari e difesa del contribuente”*, Giuffrè Editore, 2010
- MASTRANGELO A., *“Evoluzione dell’accertamento sintetico e redditometro”*, fiscooggi.it, 2011
- MEMENTO PRATICO, *“Accertamento”*, Ipsoa- Francis Lefebvre, 201
- MOSCHETTI F., *“Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino”*, Procedimenti tributari, 1984
- NAPOLI G., ROCCHI S., *“Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente”*, Caccuci Editore, 2013
- PEGORIN L., RANOCCHI G. P., *“Studi di settore con meno dati”*, monografia, 2017
- PICCOLO C., *“Il contraddittorio del contribuente con l’amministrazione finanziaria nell’accertamento, nell’esperienza comunitaria e dei paesi europei”*, monografia, 2008
- RUSSO P., *“Manuale di diritto tributario, parte generale”*, Giuffrè Editore, 2007
- SCHLESINGER P., *op.cit.*, 382



- SIMONE A., *“Il giudice tributario: presente, passato e futuro”*, monografia, 2014.
- TESAURO F., *“Istituzioni di Diritto tributario”*, Utet giuridica, 2016
- TESAURO F., *“Manuale del processo tributario”*, Giappichelli Editore, 2013
- TESAURO F., *“Istituzioni di diritto tributario”*, Utet Giuridica, 2010
- TOZZI M., *“Induttivo sempre possibile se il contribuente è inattendibile”*, monografia, 2014
- VISINTINI G., *“Il sistema tributario. Principi fondamentali”*, Giuffrè editore, 2003
- VIVIANI R., *“L'accertamento induttivo- extracontabile”*, monografia di: La lente sul fisco, I focus N° 10 del 16/03/2012

### *Banche dati documentazioni economiche e finanziarie*

- CODE GÉNÉRAL DES IMPOTES, CGI
- LEI GERAL TRIBUTARIA, PORTAL DAS FINANÇAS
- LEY GENERAL TRIBUTARIA
- CEDU: Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali
- Banca dati DOCUMENTAZIONE ECONOMICA E FINANZIARIA, a cura del CeRDEF