
Il principio di capacità contributiva limita il fisco nella scelta dell'accertamento analitico o induttivo

Articolo di **Maurizio VILLANI** e **Iolanda PANSARDI**

La persona fisica obbligata alla tenuta delle scritture contabili può essere sottoposta a diverse tipologie di accertamento, tra cui l'**accertamento analitico** (art. 39, comma 1, d.p.r. n. 600/1973 e art. 54 d.p.r. n. 633/1972) e l'**induttivo** (art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/1973).

L'accertamento analitico ha ad oggetto l'analisi delle singole componenti della base imponibile così come risultanti dalla contabilità ufficiale del contribuente e dalla dichiarazione.

Tale tipo di accertamento viene disciplinato dall'art. **39, comma I, del d.p.r. n. 600/1973**, il quale peraltro prevede due ulteriori sotto-tipologia, ovvero:

- l'accertamento analitico-contabile;
- l'accertamento analitico-induttivo.

L'accertamento analitico ex art. 39, primo comma, d.p.r. n. 600/1973 viene effettuato sia per le imposte dirette sia per l'IVA, sulla base dei dati risultanti dalle scritture contabili e, in tal senso, viene denominato accertamento analitico- contabile:

- **analitico, poiché presuppone la conoscenza della fonte;**
- **contabile, poiché si basa sulle singole componenti di reddito derivanti dalla stessa contabilità.**

Con tale accertamento, pertanto, l'amministrazione finanziaria non mette in discussione le scritture contabili che, anzi, vengono prese proprio a supporto al fine della rideterminazione del reddito.

Viceversa, per quanto attiene all'accertamento analitico-induttivo, l'ufficio si avvale di tale accertamento, previsto dal comma primo dell'art. **39 cit. lette. d)**, se:

- l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 del d.p.r. n. 600/1973 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32;

- l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

L'art. 39, comma 2, del d.p.r. n. 600/1976 disciplina il cosiddetto **accertamento induttivo-extracontabile**, anche detto **accertamento induttivo "puro"**. In particolare, l'ufficio ricorre a tale metodo di accertamento in presenza di gravi violazioni commesse dal contribuente ed espressamente previste dalla norma, ovvero:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite;

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 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'art. 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) 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 15 per cento, 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.

Peraltro, se è pur vero che, con tale accertamento, l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni semplici, **tuttavia occorre che la ricostruzione del reddito parta sempre da un fatto noto per rappresentare un fatto ignoto, non potendo questa essere del tutto apodittica.**

L'accertamento induttivo-extracontabile trae, pertanto, origine dalla conoscenza di un fatto significativo attraverso il quale si perviene alla determinazione induttiva del reddito. (Cass. n. 2605/2000).

Al riguardo, la Corte di Cassazione con una sentenza Cass. 3 febbraio 2012 n. 1555 è intervenuta stabilendo il principio secondo cui, anche in caso di inattendibilità della contabilità, **l'amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento analitico e non necessariamente a quello induttivo.**

Rientra, pertanto, nella **discrezionalità dell'ufficio** la scelta del tipo di **accertamento** di cui avvalersi e spetta, viceversa, al contribuente dimostrare, mediante l'esibizione di adeguata documentazione probatoria, l'illegittimità dell'accertamento.

In linea generale, quindi, all'Amministrazione finanziaria è concessa un'ampia facoltà di scelta del **modus operandi**, che può manifestarsi anche nell'accertamento cosiddetto analitico-induttivo, fondato sul rinvenimento di inesattezze contabili gravi, ovvero sul riscontro di situazioni di rilevante infedeltà in fatture, atti e documentazione varia. Purchè non vi sia un pregiudizio sostanziale (Cass. 8333/2012; Cass. 19258/2005).

Ebbene, di recente la Suprema Corte con sentenza Cass. civ. Sez. V, 03 febbraio 2017, n. 2873 così ha deciso: *<<Il potere dell'Amministrazione finanziaria, se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto, è insindacabile, di talché il contribuente, in assenza di pregiudizio sostanziale, non ha titolo a dolersi della scelta operata. In presenza di pregiudizio, invece, il giudice ha il potere di annullamento dell'atto impositivo, ciò non configurando travalicamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione, in quanto espressione del legittimo sindacato del giudice tributario che ben può tener conto, ai fini della decisione, della metodologia adottata per la raccolta degli elementi utilizzati per la rettifica quando le emerse risultanze appaiano incongrue rispetto alla situazione concreta (come nella specie).>>.*

In concretezza, nell'attività di verifica vi è un sostanziale obbligo di scegliere per il metodo di accertamento che, meglio degli altri, riesca ad individuare la **reale capacità contributiva del contribuente**.