

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 10/09/2015

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/37324-legittimit-dell-accertamento-induttivo-dei-redditi-d-impresa-anche-se-le-scritture-contabili-risultino-formalmente-regolari-suprema-corte-di-cassazione-civile-sez-tributaria-sentenza-n-9732-15-de>

Autore: Iannone Paolo

**Legittimità dell'accertamento induttivo dei redditi d'impresa anche se le scritture contabili risultino formalmente regolari, Suprema Corte di Cassazione Civile, sez. tributaria, sentenza n. 9732/15; depositata il 13 maggio**

**“Legittimità dell’accertamento induttivo dei redditi d’impresa anche se le scritture contabili risultino formalmente regolari, Suprema Corte di Cassazione Civile, sez. tributaria, sentenza n. 9732/15; depositata il 13 maggio”**

---

## 1. Il decisum

*La sentenza in commento focalizza la propria attenzione sulla legittimità dei metodi di accertamento utilizzati allo scopo di ricostruire i ricavi di un’impresa.*

*Il caso riguarda una società d’intermediazione immobiliare finita nel mirino dell’Agenzia delle Entrate a seguito di forti spese pubblicitarie incompatibili con i ricavi registrati nelle scritture contabili dell’azienda stessa.*

*Nel merito la Commissione tributaria provinciale accoglieva i ricorsi della società e il successivo appello dell’ufficio veniva parzialmente accolto.*

*La questione approda dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione che conferma la legittimità dell’avviso di accertamento ai fini IVA e IRAP emesso nei confronti della società d’intermediazione immobiliare.*

## 2. L’accertamento dei redditi d’impresa (art. 39 D.P.R. 600/1973)

*Una delle fattispecie più discusse in tema di diritto tributario attiene ai metodi d’indagine relativi all’accertamento dei redditi d’impresa.*

*L’art. 39 del D.P.R. 600/1973 ha una portata generale, ma pone l’accento sulle regole da rispettare in sede di verifica descrivendo cinque tipologie di accertamento<sup>1</sup> tra cui la circostanza che: “L’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti” (c.d. accertamento analitico-induttivo<sup>2</sup>, art. 39, primo comma, lett. D, D.P.R. 600/1973).*

*Pertanto qualsiasi ricavo non dichiarato nelle scritture contabili può essere desunto attraverso l’accertamento analitico-induttivo.*

*Tout court, la predetta tipologia di accertamento presuppone una contabilità attendibile nel suo complesso, mentre diversa è la circostanza dell’accertamento-extracontabile relative ad ipotesi di eccezionale gravità, ovvero, dalla mancata tenuta delle scritture contabili alla sottrazione delle stesse all’ispezione.*

*Nella vicenda in esame la ricostruzione delle relative “entrate” ed “uscite” monetarie della società avveniva attraverso “agende” e “block notes” che testimoniavano un’intensa attività d’impresa contraddicendo sia le scritture contabili che il limitato numero di incarichi di intermediazione nelle compravendite immobiliari documentati.*

*La ricostruzione induttiva dei maggiori ricavi dell’azienda si era fondata in passato sulla valutazione dei consumi<sup>3</sup>, nonché sulla scorta di anomale movimentazioni bancarie, questa volta la Corte si è dovuta pronunciare sulla legittimità dell’avviso di accertamento ai fini IVA e IRAP emesso nei confronti dell’azienda conseguentemente all’elevato numero di inserzioni pubblicitarie in riviste di settore.*

*In astratto, l’esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati, nonché desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio dell’attività d’impresa possono giustificare in sede di verifica l’applicazione del metodo analitico-induttivo.*

---

<sup>1</sup>N. D’AMATI, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Cacucci Editore, Bari, 2010; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, UTET, 2012; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, CEDAM, 2013;

<sup>2</sup>G. ALIANO, *Trattato di diritto tributario, collana azienda e professioni*, EXPERTA, p. 1.

<sup>3</sup>Cass. 8 luglio 2002, n. 9884; Cass. 20 dicembre 2000, n. 15991; Cass. 7 gennaio 1999 n. 51; Cass. 5 marzo 1991, n. 2309.

*A tale stregua l'accertamento compiuto dall'ufficio<sup>4</sup> sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti hanno permesso di procedere legittimamente alla scoperta dei redditi d'impresa tramite ragionamento logico.*

### **3. La presunzione (ex artt. 2727 e 2729 cod. civ.)**

*La presunzione semplice utilizzabile nel procedimento tributario è rappresentata dall'art. 2729 del nostro codice civile.*

*La scoperta di un fatto ignoto tratto da un fatto noto rappresenta una prova completa a cui il giudice di merito può legittimamente ricorrere anche in via esclusiva, poiché rientra nell'esercizio del potere discrezionale.*

*Il ragionamento posto alla base della prova di un fatto di causa costituisce un elemento probatorio valido e completo<sup>5</sup> (ex art. 1727 cod. civ.), ma il giudice, così come delineato nell'art. 2729 cod. civ., non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.*

*Ad ogni buon conto le presunzioni semplici sono prove derivanti da un ragionamento logico-induttivo, pertanto sono ammesse alla prudenza del giudice (ex art. 116 cod. proc. civ.).*

*L'elemento di forza della prova si fonda su di un fatto noto, ovvero l'elevato numero di inserzioni pubblicitarie, da cui si ricava la rideterminazione dei ricavi e, quindi, dei redditi su base induttiva. Pertanto, agende e block notes che testimoniano un'intensa attività d'impresa consolidano la presunzione, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette.*

*Ne consegue che, secondo tale impostazione, ai fini della configurazione di una presunzione giuridicamente valida l'esistenza che il fatto ignoto rappresenti l'unica conseguenza possibile di quello noto non serve, in quanto è sufficiente che dal fatto noto sia ricavabile quello ignoto, alla stregua di un giudizio di probabilità basato sul caso più plausibile che costituisce la comune esperienza. Sicché il libero convincimento relativamente alle ragioni sui cui è fondata la domanda si costruisce sul discrezionale apprezzamento degli elementi indiziari prescelti, purché basati sui requisiti legali della gravità, precisione e concordanza, poiché la presunzione fondata su elementi meramente ipotetici non ha valore probatorio. Ciò posto è pacifico in dottrina e giurisprudenza che la presunzione semplice sia una prova e che su di essa possa fondarsi l'accertamento dei redditi d'impresa.*

*Nella fattispecie in esame le inserzioni pubblicitarie immobiliari in combinato raffronto con le scritture contabili fanno emergere gravi incongruenze. A ben vedere, i dati affiorati dall'accertamento analitico-induttivo costituiscono prova completa. Di conseguenza, la Corte ha ribadito la legittimità dell'accertamento su base induttiva facendo ricorso a presunzioni semplici. Ad ogni buon conto, il ragionamento logico previsto agli artt. 2727 e 2729 cod. civ. può essere utilizzato anche dal contribuente stesso al fine di fornire la controprova nei confronti dell'avverso accertamento operato dal Fisco.*

### **4. Conclusioni**

*Alla luce di quanto sopra emerso, tout court, la regolarità dell'accertamento analitico-induttivo da parte dell'Agenzia delle Entrate è legittimo anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, ma affette da circostanze valutate sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.*

<sup>4</sup> A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e impostazione tributaria*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna (RN), 2009; A. URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Cacucci Editore, Bari, 2010;

<sup>5</sup> P. PIERLINGIERI, *Istituzioni di diritto civile*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012; P. PIERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2007; P. RESCIGNO, *Trattato di diritto privato*, UTET, p. 1.

*L'infedeltà delle dichiarazioni rese legittimano la procedura volta alla ricerca di elementi probatori basati su ragionamenti logici tratti da un fatto noto allo scopo di risalire ad un fatto ignoto.*

*Certamente la condotta posta in essere dalla società sulla base di presunzioni inesatte e incomplete legittimano il metodo di accertamento utilizzato al fine di scoprire i reali redditi d'impresa.*

*La giurisprudenza è concorde nel ritenere che gli elementi posti alla base del ragionamento logico non devono essere necessariamente più di uno, in quanto il convincimento del giudice può basarsi su di un solo elemento grave e preciso.*

*In tale prospettiva si fonda la prova dell'inattendibilità delle scritture contabili dell'azienda e delle relative contraddizioni rilevate nelle forti spese pubblicitarie, nonché le incongruenze dell'intensa attività d'impresa rappresentata da agende e block notes raffrontate al limitato numero di incarichi di intermediazione nelle compravendite immobiliari documentati.*

*In conclusione dinanzi alla validità dell'elemento di prova rappresentato dalla presunzione semplice è onere del contribuente fornire la controprova rispetto all'accertamento operato su base induttiva.*

Dott. Paolo Iannone

## • **NORMATIVA DI RIFERIMENTO** •

Art. 2727 cod. civ.  
 Art. 2729 cod. civ.  
 Art. 39 D.P.R. 600/1973

## • **BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE** •

### MANUALI

- N. D'AMATI, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Cacucci Editore, Bari, 2010;
- P. PIERLINGIERI, *Istituzioni di diritto civile*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012;
- P. PIERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2007;
- A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, UTET, 2012;
- G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, CEDAM, 2013;
- A. URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Cacucci Editore, Bari, 2010;
- A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e impostazione tributaria*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna (RN), 2009;

### TRATTATI

- G. ALIANO, *Trattato di diritto tributario, collana azienda e professioni*, EXPERTA, p. 1.
- P. RESCIGNO, *Trattato di diritto privato*, UTET, p. 1.