

**Accertamento**

# ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO

## PERCENTUALE di RICARICO a TENUTA di SCONTO

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

Nell'ambito degli accertamenti cd. «analitico-induttivi», la lett. d) del co. 1 dell'art. 39, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339], dispone che l'Ufficio può contestare l'esistenza di attività dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici purché queste siano gravi, precise e concordanti. Il co. 3 dell'art. 62-sexies, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993 [CFF 6502] prevede che tale presunzione sussiste ex se in presenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i

compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta ovvero dagli studi di settore.

Sul punto è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza 30.7.2014, n. 17304, precisando cosa vada inteso per «grave incongruenza», quando oggetto del contendere sia la percentuale di ricarico applicata dall'impresa sul costo del venduto.

### STUDI di SETTORE QUALE MEZZO di SELEZIONE:

come evidenziato anche dalla Corte dei Conti nella sua relazione sul **rendiconto generale dello Stato 2013**, lo studio di settore quale mezzo accertativo di maggiore capacità contributiva ha perso di efficacia nel corso degli ultimi anni.

Sono sempre di meno i contribuenti che scelgono di adeguarsi al responso di Gerico, complice anche un'evoluzione giurisprudenziale che va sempre di più penalizzando gli accertamenti di tipo standardizzato. <sup>(1)</sup>

Tutto ciò non è sfuggito all'Agenzia delle Entrate, tant'è che nella C.M. 6.8.2014, n. 25/E, la stessa Agenzia raccomanda agli Uffici periferici di utilizzare in futuro gli studi non tanto quale strumento di accertamento ma piuttosto quale strumento di

selezione dei contribuenti da sottoporre ad ulteriore attività di controllo.

A dire il vero però gli addetti ai lavori, leggendo tale passo della circolare, non possono non aver notato come l'incipit dell'Agenzia già da diverso tempo sia stato adottato dagli Uffici nell'espletamento dell'attività di accertamento. Non sono rari infatti i casi in cui, a prescindere da uno studio di settore congruo ovvero non congruo, l'Ufficio disattenda tali risultanze adottando metodologie di accertamento di tipo diverso: *in primis*, la rettifica delle percentuali di ricarico applicate dall'impresa sul costo del venduto.

Questo argomento, di scottante attualità, è stato affrontato nella Sentenza della Corte di Cassazione 30.7.2014, n. 17304, oggetto del presente commento, nella quale è stato trattato un altro punto degno

<sup>(1)</sup> Per tutti, Cass. 26635, 26636, 26637 e 26638/2009.

di nota: il **valore** delle **confessioni stragiudiziali** all'interno del **processo tributario**.

**ACCERTAMENTO ANALITICO, ANALITICO-INDUTTIVO e INDUTTIVO PURO:** nell'ambito dei **redditi d'impresa**, l'Agenzia delle Entrate può procedere alla **rettifica** di quanto dichiarato dal **contribuente** secondo le disposizioni previste dall'art. 39, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339].

Tale articolo prevede tre **diverse modalità** di **ripresa a tassazione**, comunemente denominate **accertamento**:

- **analitico;**
- **analitico-induttivo;**
- **induttivo puro.**

**ACCERTAMENTO ANALITICO:** viene denominato **analitico** l'**accertamento** effettuato ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. a), b), c) e d) primo periodo, D.P.R. 600/1973, volto a recuperare **materia imponibile** in presenza di:

- **incongruenza** tra i **dati** presenti nel **bilancio** o nel **Conto economico** dei **soggetti** non tenuti alla **presentazione** del **bilancio**, e quelli desumibili dalla **dichiarazione** dei **redditi**;
- **errata applicazione** delle **disposizioni** contenute nel D.P.R. 917/1986;
- **incongruenza** tra i **dati** desumibili dalla **dichiarazione** e quelli raccolti dall'Agenzia delle Entrate a mezzo **verbale/questionario**, **esibizione** di **documenti** e/o di **registri** da parte del contribuente, ovvero **indagini** eseguite presso **terzi**;
- **irregolarità** riscontrata nella **completezza**, **esattezza** e **veridicità** delle **registrazioni contabili** sulla scorta delle **fatture** e degli altri **documenti** raccolti dall'Ufficio, da cui derivino **discordanze** rispetto ai **dati** desumibili dalla **dichiarazione** dei **redditi** presentata dal contribuente.

Questo tipo di **accertamento** si caratterizza per il fatto che l'Ufficio, in base ai **dati** ed alle **notizie** comunque raccolti, determina un **maggior reddito imponibile** anche in presenza di una **regolare tenuta** della **contabilità**.

**ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO:** ai sensi del secondo periodo della lett. d) del co. 1 dell'art. 39, D.P.R. 600/1973, l'Ufficio può desumere l'**esistenza** di **attività non dichiarate** o l'**inesistenza** di **passività dichiarate**, anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **gravi**, **precise** e **concordanti**.

Esempi di **accertamenti analitico-presuntivi** sono quelli fondati su **procedimenti standardizzati** che, in quanto tali, necessitano un **riscontro** con la situazione particolare del soggetto sottoposto a **verifica**.

Uno fra tutti l'**accertamento** da **studi di settore**.

Come evidenziato dalla Corte di Cassazione, <sup>(2)</sup> infatti, le **informazioni** desunte dagli **studi di settore** costituiscono un'**elaborazione statistica**, il cui frutto è un'ipotesi probabilistica che integra solo una **presunzione semplice**. Sicché l'**onere** della **prova** dell'applicabilità dello **standard** prescelto al **caso concreto** oggetto dell'**accertamento** fa carico all'**ente impositore**, mentre sul contribuente – cui va riconosciuta la più ampia **facoltà** di **prova**, compreso l'utilizzo a suo **vantaggio** di **presunzioni semplici** – grava quella della sussistenza di **condizioni** che giustificano l'**esclusione** dell'**impresa** dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli **standard** o della **specifica realtà** dell'**attività economica** svolta nel periodo di tempo cui l'**accertamento** si riferisce.

Nell'**accertamento analitico-presuntivo** non vengono abbandonate le **scritture contabili**.

Da queste però l'Ufficio parte presumendo dei **maggiori ricavi** che, come visto in precedenza, devono essere vagliati in sede di **contraddittorio** al fine di stabilirne la **legittimità**.

**ACCERTAMENTI INDUTTIVI:** a dispetto delle due **tipologie** di **accertamento retro** evidenziate, nell'**accertamento induttivo puro**, disciplinato dal co. 2, dell'art. 39, D.P.R. 600/1973, l'Ufficio ha **facoltà** di prescindere in tutto o in parte dalle **risultanze** del **bilancio** e delle **scritture contabili**, anche avvalendosi di **presunzioni** prive dei **requisiti** di **gravità**, **precisione** e **concordanza**, quando:

- il **reddito d'impresa** non è stato dichiarato;
- il **contribuente** non ha tenuto ovvero ha sottratto all'**ispezione** una o più delle **scritture contabili obbligatorie**, ovvero queste non sono disponibili per **cause di forza maggiore**;
- le **irregolarità** riscontrate sono così **gravi**, **numerose** e **ripetute** da rendere complessivamente **inattendibili** le **scritture contabili**;
- il **contribuente** non dà seguito all'**invito** posto dall'Ufficio circa il **deposito** di **documenti** ovvero la **richiesta** di **informazioni** rilevanti ai fini dell'**accertamento**;
- il **contribuente** omette la **compilazione** degli

(2) Sentenza 3.4.2013, n. 8056.

**studi di settore**, indica **cause di esclusione/inapplicabilità inesistenti**, ovvero compila in **maniera infedele il modello** e da ciò deriva una **differenza superiore al 15%**, o comunque **pari o superiore a € 50.000**, tra i **ricavi o compensi stimati applicando gli studi sulla base dei dati corretti** e quelli **stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione**.

In tutti questi casi, l'Agenzia delle Entrate può prescindere in tutto o in parte dalle **scritture contabili**, procedendo ad una **ricostruzione sintetica del reddito del contribuente**.

**ACCERTAMENTO FONDATA sulla RETTIFICA delle PERCENTUALI di RICARICO:** tornando all'**accertamento cd. analitico-induttivo** di cui al secondo periodo della lett. d) del co. 1 dell'art. 39, D.P.R. 600/1973, questo consente all'Ufficio, come visto in precedenza, di **rettificare il valore delle attività e/o delle passività dichiarate sulla base di presunzioni «qualificate»**.

Tale **metodologia accertativa** è sempre più utilizzata da parte dell'Agenzia delle Entrate, come nel caso della **rettifica dei ricavi** dichiarati sulla base della **percentuale di ricarico applicata dall'impresa sul costo del venduto**.

Da un punto di vista normativo, infatti, il co. 3 dell'art. 62-sexies, D.L. 331/1993, dispone che gli **accertamenti analitico – induttivi** in esame possono essere fondati anche sull'esistenza di **gravi incongruenze** tra i **ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati** e quelli fondatamente desumibili dalle **caratteristiche** e dalle **condizioni d'esercizio della specifica attività svolta**, ovvero dagli **studi di settore**.

Tale **grave incongruenza** costituisce, quindi, per il Legislatore la **presunzione semplice** dotata dei **requisiti di gravità, precisione e concordanza** per far sì che possa essere legittimamente attribuita al contribuente l'esistenza di **attività non dichiarate** (maggiori ricavi).

Sulla scorta di ciò l'Ufficio sovente procede all'**accertamento di un maggior reddito** nei confronti dell'**impresa**, sulla base di una **percentuale di ricarico applicata da quest'ultima**, ritenuta **«palesamente incongruente»** rispetto alla media di **settore**.

Come è di facile intuizione, però, la dizione **«grave incongruenza»** lascia adito a non pochi dubbi ed è foriera di **applicazioni soggettive** da parte del funzionario incaricato all'**accertamento**.

Sul punto si segnala l'arresto giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione dato dalla Sentenza 30.7.2014, n. 17304, la quale ha fornito delle utili **indicazioni** agli operatori.

**MISURA della «GRAVE INCONGRUENZA»:** nel corpo della citata sentenza i Giudici di legittimità, ribadendo il proprio precedente orientamento <sup>(3)</sup> secondo il quale la presenza di **scritture contabili** formalmente corrette non esclude la **legittimità dell'accertamento analitico – induttivo del reddito d'impresa**, qualora la **contabilità** stessa possa considerarsi complessivamente **inattendibile**, anche sotto la base dell'**antieconomicità** del comportamento del contribuente (vedi **percentuale di ricarico**), potendosi quindi desumere sulla base di **presunzioni gravi, precise e concordanti maggiori ricavi o minori costi**, con conseguente spostamento dell'**onere della prova** a carico del contribuente, ha però precisato, seppure in negativo, cosa vada inteso per **«grave incongruenza»**.

Il caso era quello di un **accertamento fondato sulla rettifica delle percentuali di ricarico sul costo del venduto**, nel quale l'Ufficio aveva applicato la **percentuale media di settore del 70%**, rispetto a quella applicata dalla società, pari al **32%**.

Secondo l'Agenzia tale **incongruenza** era avvalorata altresì dal **reddito dichiarato dalla società**, pari a € 5.914,00, ritenuto palesamente **inattendibile** rispetto al **volume d'affari dichiarato**, di € 231.891,00.

A riguardo i Supremi Giudici, tenuto conto che dagli **atti** risultava che la **società** nell'anno oggetto dell'**accertamento** aveva applicato alla **clientela** una **percentuale di sconto del 15%** su tutti i **prodotti**, ciò comportando nella sostanza una **percentuale media di ricarico praticata sul costo del venduto pari al 47%**, al lordo dello **sconto praticato nei 4 mesi della stagione dei saldi**, ha statuito il seguente importante principio *«(...) non si è, infatti, nel caso in specie, in presenza di quel livello di «abnormità ed irragionevolezza» quanto alla difformità rilevata tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente (da ritenere, in forza di quanto sopra osservato, nella misura del 47%) e quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza (70%), che legittimerebbe l'accertamento analitico extracontabile, in ragione della manifesta inattendibilità ed irragionevolezza delle scritture contabili, restando quindi siffatta difformità sul piano del mero indizio, ove si consideri che gli indici ela-*

(3) Cass. 14.4.2003, n. 5870; 7.1.2008, n. 417.

*borati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei, da soli, ad integrare una prova per presunzioni».*

Nell'affermare tale assunto la Corte di Cassazione richiama il sopraccitato arresto n. 417/2008, dove l'Agenzia delle Entrate si era vista sì aver ragione, ma a fronte però di una **difformità** della **percentuale di ricarico** applicata, pari al **98%**.

La **pronuncia** in commento è molto importante, in quanto statuisce, seppure in maniera indiretta, come non costituiscano «**gravi incongruenze**» scostamenti nella **percentuale di ricarico** applicata pari al **50%** rispetto a quella **media di settore**.

Ancora, venendo richiamata una sentenza dove la **legittimità** di operato dell'Ufficio è stata confermata in virtù di una **discordanza** nella **percentuale di ricarico** applicata pari al **98%**, in generale è lecito ritenere che l'operato dell'Ufficio sia da ritenere **illegittimo**, ogniqualvolta contesti un **maggior reddito** unicamente sulla base di **percentuali di ricarico** che divergano per **importi inferiori** al **70/80%** rispetto alla **media di settore**.

La **percentuale di ricarico**, comunque, non è il solo argomento di interesse toccato nella sentenza in commento.

Un'importante precisazione viene fornita anche sulla valenza delle **confessioni stragiudiziali** all'interno del **processo tributario**.

**CONFESSIONI STRAGIUDIZIALI nel PROCESSO TRIBUTARIO:** la **confessione stragiudiziale**, regolata dall'art. 2730 c.c., consiste in una **dichiarazione** resa con la **coscienza** di riconoscere un **fatto**, a sé obiettivamente **sfavorevole** e **favorevole** all'altra parte.

La **coscienza** e la **volontà** che integra l'**animus confidenti**, quale necessità ritenuta dalla giurisprudenza di legittimità, avvolge solo l'**oggettività** della **dichiarazione** in sé e non le relative **conseguenze**.

Non è necessaria, in poche parole, la **consapevolezza** dell'**obiettiva incidenza** e delle **conseguenze giuridiche** dell'**atto**, cosicché la necessità dell'**animus** non conferisce **natura negoziale** all'**atto**, che resta **dichiarazione di scienza**.

Ancor meno necessaria ad integrare l'**animus** è la **spontaneità** e questo è un aspetto molto importante se calato all'interno del rapporto tra Fisco e contribuente.

Sulla scorta di ciò infatti la **dichiarazione** può essere anche **indotta**, ad esempio nel corso di un programmato **colloquio**, da **richieste** o **domande**

formulate dal soggetto interessato (la futura controparte processuale) ed essere poi consolidata in un «**verbale congiunto**». Il **ruolo** del **verbale** è molto importante, soprattutto in chiave processuale, come evidenziato dalla Corte di Cassazione 30.7.2014, n. 17304, oggetto del presente commento.

Nel caso oggetto della sentenza l'Agenzia lamentava il fatto che in **appello** i giudici non avessero valutato quale **confessione stragiudiziale**, avente natura di prova legale, la **dichiarazione** resa in sede di **contraddittorio** dal **legale rappresentante** della **società**, consistente nella risposta, a domanda dell'Ufficio, che il **ricarico** mediamente applicato dalla **società** fosse del **70%**, pari quindi a quello medio di settore.

Nell'esaminare le doglianze dell'Agenzia i Supremi Giudici, evidenziando la valenza della **confessione stragiudiziale** all'interno del processo tributario, hanno statuito però come nel caso in specie tale **motivo di ricorso** non potesse essere accolto, perché carente in ordine al **requisito** dell'**autosufficienza**.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, si era limitata a riportare nel **ricorso** unicamente uno stralcio della **dichiarazione** resa dal **legale rappresentante** e non anche il **contenuto integrale** delle **dichiarazioni** rese dal contribuente in sede di **verbale di contraddittorio**, avente **natura di confessione stragiudiziale**; verbale che se fosse stato riprodotto e avesse contenuto, come evidenziato nello stralcio, la **dichiarazione del rappresentante legale** circa l'applicazione di una **percentuale di ricarico** pari al **70%**, avrebbe portato i Supremi Giudici a dichiarare l'**accertamento** fondato su **prova scritta**, ciò peraltro assorbendo gli ulteriori **motivi di ricorso** adottati dall'Ufficio.

**CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE:** per concludere, la più volte citata Sentenza 17304/2014 non solo è importante perché dà una misura di quale debba essere la **grave incongruenza** che legittima l'**emissione** di un **avviso di accertamento** basato sulla **rettifica** delle **percentuali di ricarico** ma anche perché ricorda, quando mai ce ne fosse stato bisogno, l'**importanza** e le **ripercussioni** delle **dichiarazioni** rese dal contribuente in sede di **verifica**.

Costituendo il **verbale di contraddittorio** una **confessione stragiudiziale** capace di indirizzare (a favore dell'Ufficio) l'esito del **processo tributario**, è fondamentale per il contribuente «pesare» (o meglio, «centellinare») le **risposte** rese alle **domande** poste dal funzionario incaricato.

Di qui il suggerimento a presentarsi agli **incontri** concordati con l'Ufficio possibilmente non da soli, ma **assistiti** dal proprio **professionista di fiducia**.