

## L'accertamento analitico, induttivo e sintetico

Avv. Niccolini Federica – 10 settembre 2019



## La fase di accertamento tributario (I)

È, oggi, il risultato delle riforme del '58 e degli anni '70;

Gli elementi che hanno reso necessaria una riforma:

- I cambiamenti economici (in particolare, il passaggio da un'economia agricola ad un'economia imprenditoriale);
- Il principio costituzionale di capacità contributiva;
- Il notevole incremento del numero dei contribuenti.



## La fase di accertamento tributario (II)

I principi che hanno determinato la disciplina degli anni '70:

- La tassazione secondo effettività;
- L'impossibilità di una liquidazione amministrativa generalizzata delle imposte;
- La necessaria collaborazione del contribuente nella fase di determinazione e liquidazione del presupposto;
- La necessità di un controllo pubblico della correttezza del comportamento del contribuente;
- Gli studi della materia tributaria secondo un'ottica pubblicistica.



# MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

## La fase di accertamento tributario (III)

È la fase istruttoria che conduce all'emanazione dell'atto;

È quella fase finalizzata al **controllo** del comportamento fiscale dei contribuenti e all'**irrogazione** delle sanzioni;

Si esplica attraverso l'esercizio di poteri istruttori;

È esercitata dalla Agenzia delle Entrate, coadiuvata dalla Guardia di finanza, soltanto per l'esercizio dell'attività investigativa (entrambe dotate dei medesimi poteri investigativi; solo l'Agenzia delle Entrate è dotata, invece, del potere di accertamento/potere impositivo).



## La fase di accertamento tributario (IV)

Si può concludere con un **atto di accertamento**, laddove, al termine del controllo, emerge che il contribuente non ha adempiuto (o non ha adempiuto in maniera corretta) all'obbligazione impositiva;

L'atto di accertamento è un provvedimento amministrativo che deve recare la **spiegazione/motivazione** della pretesa impositiva;

L'atto di accertamento è impugnabile dinanzi al giudice tributario.



## La fase di accertamento tributario (V)

È eventuale per le imposte sul reddito e l'IVA;

La scelta del contribuente da sottoporre a controllo è affidata a criteri selettivi “fissati annualmente dal Ministero delle finanze”, allo scopo di realizzare degli accertamenti verso le situazioni di maggior rilievo economico e con rischio di evasione;

I **criteri selettivi** sono pubblicati in Gazzetta Ufficiale e sono finalizzati a garantire l'imparzialità dell'attività amministrativa.

---

---

# MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

## I metodi di accertamento (I)

Con questo termine si indica il procedimento **logico – ricostruttivo del presupposto**, seguito dall'Amministrazione finanziaria, nel corso dell'attività di accertamento;

Alla base di ogni metodo di accertamento vi sono ragionamenti scientifici e valutazioni generali che si basano sugli elementi probatori reperiti nel corso dell'istruttoria;

I metodi di accertamento si possono fondare sull'analisi, sulla sintesi, sulla deduzione, sulla induzione, sulla presunzione;



## I metodi di accertamento (II)

Gli elementi reperiti possono dar vita a prove **dirette** o a prove **presuntive**;

La materia tributaria utilizza molto le **presunzioni**, in quanto:

- la ricostruzione del presupposto è effettuata dalla Amministrazione finanziaria, che si trova in una posizione di inferiorità conoscitiva;
- agevolano l'attività amministrativa;
- si prestano ad essere utilizzate verso la generalità dei soggetti, che si trovano nelle medesime condizioni.





## I metodi di accertamento (III)

### Presunzione:

da un fatto noto si deduce l'esistenza di un fatto ignoto (in quanto secondo la regola dell'*id plerumque accidit* il fatto ignoto è la conseguenza del fatto noto);

tipologia: semplici, legali, assolute e relative;

in alcuni casi, le presunzioni devono essere:

- **Gravi:** vale a dire attendibili;
- **Precise:** vale a dire probabili;
- **Concordanti:** cioè convergenza del risultato in caso di più presunzioni.

in linea di massima non dovrebbe essere ammessa la doppia presunzione.



## La disciplina attuale dei metodi di accertamento nelle imposte dirette ed IVA (I)

È costruita sui principi introdotti negli anni '70, finalizzati alla tassazione secondo effettività;

Su questo assetto vi sono stati alcuni interventi normativi che hanno privilegiato gli accertamenti presuntivi, per determinate categorie di soggetti;

La disciplina dell'accertamento è **sostanzialmente comune** ai fini dell'IVA e delle imposte dirette.

---

---

## La disciplina attuale dei metodi di accertamento nelle imposte dirette ed IVA (II)

Ai fini delle **imposte sul reddito**, si distinguono:

- I soggetti tenuti alle scritture contabili;
- I soggetti che non sono tenuti alle scritture contabili.

Ai fini **IVA** tutti i contribuenti sono tenuti alle scritture contabili.



## La disciplina attuale dei metodi di accertamento nelle imposte dirette ed IVA (III)

Per i soggetti **non tenuti** alle scritture contabili, ai fini delle imposte sul reddito, sono previsti due metodi:

- **Analitico;**
- **Sintetico** (si può usare anche come criterio per la ricostruzione del reddito dell'imprenditore).



## **La disciplina attuale dei metodi di accertamento nelle imposte dirette ed IVA (IV)**

Per i soggetti **tenuti** alle scritture contabili, ai fini delle imposte dirette e IVA sono previsti tre metodi:

- **Analitico contabile;**
- **Analitico induttivo o induttivo contabile;**
- **Induttivo extracontabile.**



# MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

## L'accertamento analitico ex art. 38, D.P.R. 600/1973

Si applica solo ai soggetti non tenuti alle scritture contabili;

La rettifica viene effettuata con **riferimento analitico** ai redditi delle diverse categorie;

L'incompletezza o l'inesattezza dei dati possono essere desunte:

- dalla dichiarazione stessa,
- dal confronto con le dichiarazioni degli anni precedenti,
- dall'utilizzo di presunzioni gravi, precise e concordanti.



## L'accertamento sintetico (II)

La fase *destruens*:

- Solo nel caso di dichiarazione, al fine di sconfessare quanto nella stessa riportato;

La fase *costruens*:

- Viene ricostruito il reddito complessivo netto del contribuente sulla base di coefficienti di spesa connessi ad elementi indicativi di capacità contributiva, indicati in specifici testi normativi (c.d. redditometro);
- Il redditometro è uno strumento che consente agli uffici di quantificare a priori il reddito complessivo in base alla disponibilità di beni-indice indicativi di capacità contributiva individuati con apposito decreto ministeriale;
- Il redditometro è considerato un atto normativo regolamentare.



## L'accertamento sintetico dopo le modifiche del D.L. n. 78/2010 (I)

Il **D.L. n. 78/2010** ha modificato la disciplina dell'accertamento sintetico, a decorrere dal periodo d'imposta 2009:

- Ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina contenuta nell'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973 (sostituendo i commi dal quarto all'ottavo);
- Lo scopo è stato di adeguare l'accertamento sintetico al mutato contesto socio-economico, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente.





## L'accertamento sintetico dopo le modifiche del D.L. n. 78/2010 (I)

Con l'art. 22 del D.L. n. 78/2010 sono cambiati i presupposti per procedere con l'accertamento sintetico

Le condizioni per procedere all'accertamento sintetico:

- il reddito complessivo netto accertabile sinteticamente si deve discostare di almeno 1/5 da quello dichiarato
- È sufficiente che tale scostamento si verifichi per un solo periodo d'imposta (*fase destruens*)
- la mancata risposta agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, comma 1 n. 2), 3), 4);
- omessa dichiarazione.



## L'accertamento sintetico dopo le modifiche del D.L. n. 78/2010 (I)

Disciplina:

- Ai fini dell'utilizzo del **redditometro** verranno valorizzate le spese (certe e per elementi certi) che emergono dall'analisi dei dati bancari e di quelli desunti dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell' Anagrafe tributaria, arricchite dalle notizie acquisite a seguito dell'adempimento dell'obbligo di comunicazione telematica annuale delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a 3.600 euro (c.d. **spesometro** art. 21 del d.l. n. 78/2010);
- le **spese correnti** e **medie ISTAT** in base al nucleo familiare;
- esiste un **obbligo** di avviare con il contribuente un **contraddittorio preventivo** e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione;
- la **prova contraria** e i **mezzi di prova** a disposizione del contribuente sono stati ampliati, in quanto è venuto meno il riferimento normativo "all'idonea documentazione".



## La prova nell'accertamento sintetico (I)

La **prova** che il contribuente può fornire è tesa a dimostrare:

- Insussistenza di un reddito complessivo effettivo superiore a quello indicato in dichiarazione dando la prova che il finanziamento delle spese considerate ai fini dell'accertamento sintetico è avvenuto con:
  - *Redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta;*
  - *Redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;*
  - *Redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.*



## La prova nell'accertamento sintetico (II)

In altre parole la prova che il contribuente può fornire deve dimostrare :

- La reale consistenza del presupposto dimostrando che la presunzione contenuta nel redditometro non opera ovvero si riscontra una spesa di ammontare differente;
- L'illegittimità della presunzione contenuta nel redditometro (che può essere disapplicata dal giudice tributario).



## Accertamento per soggetti tenuti alla contabilità nelle imposte sul reddito

Disposizioni del D.P.R. n. 600/1973 di riferimento:

- Art. 39, comma 1, lett. a), b), c): **accertamento analitico - contabile**;
- Art. 39, comma 1, lett. d): **accertamento analitico induttivo o induttivo contabile**;
- Art. 39, comma 2: **accertamento induttivo extracontabile**.



## L'accertamento analitico - contabile

Consiste nella rettifica di quanto dichiarato:

- Se gli elementi indicati in dichiarazione non corrispondono a quelli riportati nelle scritture contabili;
- Se non sono state rispettate le disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi (dpr n. 917/1986, TUIR);
- Se l'inesattezza e l'incompletezza degli elementi contenuti nella dichiarazione risulta, in modo certo, dai dati acquisiti attraverso l'esercizio dei poteri istruttori o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

Le rettifiche sono effettuate sulla base di elementi certi (documenti, atti, verbali).



## L'accertamento analitico-induttivo (I)

- È detto anche induttivo-contabile ed è esercitato sulla base dell'art. 39, comma 1, lett. d);
- Può essere utilizzato nel caso in cui l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione risulti dall'esercizio di una **ispezione contabile** o di **altri poteri istruttori** o da altre informazioni legittimamente acquisite dall'ufficio;
- Possono essere utilizzate presunzioni, purché **gravi, precise e concordanti**;
- Tale metodo di accertamento non sovverte l'impianto contabile o la dichiarazione del contribuente ma opera una rettifica su **singole poste**, sulla base di **elementi esterni alla contabilità**.



## **L'accertamento analitico-induttivo (II)**

Un'ipotesi di accertamento analitico  
induttivo è costituita dall'accertamento  
sulla base degli studi di settore





## Accertamento induttivo extracontabile(I)

**Presupposti** individuati dall'art. 39, c. 2, dpr n. 600/1973:

- Omessa indicazione del reddito d'impresa nella dichiarazione;
- Mancata tenuta o esibizione di una o più scritture contabili obbligatorie ovvero indisponibilità delle stesse per cause di forza maggiore;
- Inattendibilità complessiva delle scritture e dei registri obbligatori per gravità, numero e ripetizione di omissioni, false o inesatte indicazioni ovvero per irregolarità formali delle scritture stesse rilevate in sede di ispezione (**manca**, cioè, la **garanzia propria di una contabilità sistematica**);
- Mancato seguito agli inviti a esibire o trasmettere atti e documenti ovvero a compilare e restituire questionari;
- Omessa presentazione dei modelli relativi agli studi di settore



## Accertamento induttivo extracontabile (II)

Al ricorrere dei suddetti presupposti tassativi:

- L'ufficio **può** procedere alla ricostruzione del reddito d'impresa prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili o dalla dichiarazione sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza;
- Possono essere utilizzate **presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.**



## Accertamento IVA

La disciplina dell'accertamento in materia di Iva risulta simile a quella delle imposte dei redditi.

Disposizioni di riferimento del dpr n. 633/1972:

- Art. 54 comma 1, 2, 3: **accertamento analitico-contabile**;
- Art. 54, comma 2: **accertamento analitico-induttivo**;
- 
- Art. 55: **accertamento induttivo extracontabile**.



## Accertamento contabile IVA (art. 54, comma 1 e 2 )

Consiste nella **correzione** della **dichiarazione** annuale quando risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante;

L'infedeltà può emergere:

- direttamente dal contenuto della dichiarazione o dal suo raffronto con i dati risultanti dalle liquidazioni periodiche e con le precedenti dichiarazioni annuali;
- mediante il controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta delle fatture e di altri documenti e delle risultanze di altre scritture contabili;

E' comunque un accertamento contabile.

---

---

# MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

## Accertamento IVA (ex art. 54, comma 3)

È un accertamento analitico ma **prescinde dalla previa ispezione della contabilità**;

Il risultato è sempre la rettifica della dichiarazione;

Può essere esercitato:

- Quando l'inesattezza delle indicazioni contenute nella dichiarazione risulti in modo certo e diretto (**e non in via presuntiva**) da verbali, documenti, questionari, fatture ecc;
- Solo con l'utilizzo di prove dirette.

Con l'introduzione dell'art. 62 sexies del d.l. n. 331/1993, si è assistito ad un progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione dell'accertamento analitico-induttivo, per cui la ricostruzione dell'imponibile può anche essere fondata sull'esistenza di gravi incongruenze tra il volume di affari contabilizzato e quello desumibile dagli studi di settore.



## Accertamento extracontabile IVA (ex art. 55)

Può essere attivato solo per **ipotesi tassativamente individuate** dal legislatore e costituite:

- dall'omessa presentazione della dichiarazione annuale;
- dall'omessa tenuta o sottrazione all'ispezione, risultante dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, dei registri previsti dal decreto IVA e delle altre scritture contabili obbligatorie;
- dalla mancata emissione, conservazione o comunque rifiuto di esibire, totalmente o per una parte rilevante, delle fatture emesse;
- dall'inattendibilità complessiva delle scritture e dei registri obbligatori.

Al ricorrere di tali presupposti, l'ammontare imponibile e l'aliquota applicabile sono determinati sulla base di **dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio**.

---

---