

ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO

01. NOZIONE

Nella famiglia degli accertamenti indirizzati ai soggetti i cui redditi sono determinati in base alle scritture contabili, il legislatore ha indicato il cosiddetto metodo **analitico presuntivo** meglio conosciuto come **analitico-induttivo**, sostanzialmente molto utilizzato dall'Agenzia Entrate.

Le norma è riportata nell'art. **39, comma 1, lettera d) del D.P.R. 600/1973**:

*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'articolo 33 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 queste siano gravi, precise e concordanti.***

RICORDA

Ai fini dell'emissione dell'accertamento analitico-induttivo non è di ostacolo la presenza di documentazione contabile formalmente corretta né la congruità allo studio di settore applicabile: anche in questi casi, infatti, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente inattendibile, è legittimo procedere alla ricostruzione dei ricavi d'esercizio.

Così la Cassazione sentenza 6951/2017.

02. PARTICOLARITA'

Le presunzioni delle quali può avvalersi l'Ufficio, ovviamente, disattendono le risultanze delle scritture contabili, pertanto il legislatore ha voluto imporre un limite che sostanzialmente si evidenzia nella contabilità inattendibile (seppur parzialmente).

Pertanto a tale strumento l'ufficio potrà ricorrere quando scovi incompletezze, falsità o inesattezze dei dati contabili od anche riscontri diversi da quelli venuti in proprio possesso a seguito dell'attività ispettiva.

Infine anche sulla base di presunzioni semplici ma, in questo caso, gravi, precise e concordanti.

03. DIFFERENZE TRA ANALITICO E ANALITICO-INDUTTIVO

Proviamo ad analizzare le due diverse fattispecie di accertamento.

ANALITICO	ANALITICO-INDUTTIVO
Art. 38 e 40 DPR 600/1973	Art. 39 co 1, lett. d) DPR 600/1973
<p>Sistema base sul quale dovrebbe poggiare tutta l'attività di accertamento che prevede l'analitica determinazione e l'analitico accertamento del reddito.</p> <p>La rettifica deve essere fatta con unico atto, ma con riferimento analitico alle varie categorie di reddito.</p> <p>Garantisce il contribuente dal pericolo di accertamenti discrezionali.</p> <p>Per garantire il contribuente e per guidare l'amministrazione finanziaria secondo principi di ordine costituzionale, quali buon andamento ed imparzialità, il legislatore tributario ha determinato i casi tassativi in cui è possibile derogare all'accertamento analitico</p>	<p>Il reddito di impresa della persone fisiche e delle società commerciali, ed il reddito di lavoro autonomo degli artisti e dei professionisti, in deroga al criterio dell'accertamento analitico, può essere determinato con l'intervento di presunzioni qualora l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione o nei suoi allegati, risulti dalle ispezioni o verifiche compiute nei confronti del contribuente, e da dati e notizie raccolte dell'ufficio mediante l'esercizio dei suoi poteri.</p> <p>Si veda sotto scheda riguardanti le presunzioni nella loro diversa accezione.</p>

Le presunzioni possono essere:		
LEGALI	ASSOLUTE	Per le quali non è ammessa prova contraria
	RELATIVE	Per le quali è ammessa prova contraria
SEMPLICI	GRAVI	Per le quali è il giudice o l'Amministrazione Finanziaria e non la legge a supporre che all'avverarsi di una condizione ne consegua un'altra
	PRECISE	
	CONCORDANTI	

Si può sinteticamente aggiungere sulle caratteristiche delle presunzioni semplici.

GRAVI	devono essere altamente attendibili; Seria riferibilità del Fatto Noto al Fatto Ignoto .
PRECISE	dotate di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa e altrettanto verosimile interpretazione; Connessione quantitativa tra Fatto Noto e Fatto Ignoto .
CONCORDANTI	non contrastanti tra loro e non contraddette da altri elementi probatori caratterizzati da un elevato grado di certezza; Esistenza di elementi che non sono in contrasto ma concordano .

04. RICOSTRUZIONE DEGLI UFFICI

Una Circolare della Guardia di Finanza ha individuato che i metodi di **ricostruzione indiretta** possono essere sostanzialmente ricondotti a tre categorie:

a)	ricostruzioni basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci;
b)	ricostruzioni basate sui dati relativi ai fattori della produzione o ad altri elementi strutturali;
c)	ricostruzioni basate su altri elementi di fatto o documentali.

Un'attenzione particolare, tra i vari metodi merita la metodologia di ricostruzione indiretta dei ricavi basata sull'**individuazione delle percentuali di ricarico**. La predetta circolare ci guida nelle diverse fasi di approfondimento:

individuazione del "costo del venduto" (CV) attraverso la seguente formula:	
a)	Valore delle giacenze iniziali risultanti dall'inventario o dalle scritture contabili + costo degli acquisti come da fatture – valore delle giacenze finali come da inventario o da altre scritture contabili = CV
b)	determinazione della percentuale di ricarico (R%) di una unità di prodotto per ogni tipologia (o a campione quelle più rappresentative) sulla base dei prezzi di acquisto e vendita attraverso la seguente formula: $[(\text{Prezzo di vendita di ogni tipologia} - \text{prezzo di acquisto di ogni tipologia}) / \text{Prezzo di acquisto di ogni tipologia di prodotto}] \times 100 = \text{R}\%$
c)	determinazione della percentuale dell'incidenza (I%) del costo totale di ciascuna tipologia di prodotto rispetto al costo complessivo di tutti i prodotti, attraverso la seguente formula:

	(Costo totale di ciascuna tipologia di prodotto x 100) / Costo complessivo di tutti i prodotti = I%
d)	sulla base delle percentuali di ricarico delle diverse tipologie di prodotti A, B, C, ecc. (RA% , RB% , RC% , ecc.) e delle percentuali di incidenza relative alle medesime tipologie A, B, C, ecc. (IA% , IB% , IC% , ecc.), ponderazione delle percentuali di ricarico delle diverse tipologie di prodotti al fine di ottenere la percentuale di ricarico medio ponderata (RM%) , attraverso la seguente procedura: $(RA\% \times IA\%) + (RB\% \times IB\%) + (RC\% \times IC\%) = RM\%(IA\% + IB\% + IC\%)$
e)	applicazione del valore così ottenuto (RM%) al costo del venduto in precedenza determinato (CV), al fine di ottenere il "valore presunto di ricavi" (VPR) secondo la seguente formula: $CV \times (1 + RM\%) = VPR$
f)	confronto di tale valore con l'ammontare delle operazioni annotate nel registro dei corrispettivi o nel registro delle fatture emesse, relativamente al solo imponibile; se da tale confronto il VPR è maggiore del dato complessivo fatturato e contabilizzato (F), si determinerà per la differenza il valore delle vendite non fatturate e non registrate; se il VPR è inferiore a quello fatturato e contabilizzato (F), il risultato della procedura è da ritenersi espressivo di acquisti non fatturati non registrati. Per determinare in concreto il valore degli acquisti non fatturati è necessario rapportare la differenza fra il fatturato contabilizzato (F) e il valore presunto di ricavi (VPR), al costo del venduto (CV), dopo averla depurata del ricarico implicito (RM%), al fine di ottenere valori omogenei confrontabili, secondo la seguente formula: $(F - VPR) / (1 + RM\%) = \text{valore acquisti non fatturati}$

RICORDA	La Cassazione ha ribadito in più occasioni che il solo rilievo di percentuali di ricarico diverse da quelle mediamente riscontrate nel settore, da solo, non sia sufficiente per sostenere la rettifica.
----------------	---

RICORDA	E' stato sottolineato come la determinazione della percentuale di ricarico debba rispondere a canoni di coerenza logica e congruità, essendo ad esempio consentito il ricorso alla media semplice (non quella ponderata) esclusivamente nei casi in cui i beni presentino una elevata omogeneità.
----------------	--

05. ASPETTI DEL CONTRIBUENTE

Il contribuente non è parte passiva nel procedimento, ogni modalità ricostruttiva adottata non può prescindere dalla sua partecipazione.

E' pacifico che vi siano incontri, debitamente verbalizzati, nei quali il contribuente provvederà a consegnare le documentazioni richieste e fornirà ogni dettaglio in merito agli elementi specifici della propria attività.

Egli dovrà fornire dati più completi possibile, precisi e chiari sull'effettiva situazione aziendale, indicando tutti quegli elementi che possano positivamente incidere sui conteggi che i verificatori effettueranno. Dovrà mettere in evidenza gli elementi negativi eventualmente occorsi (frutti, perdite, cali, ecc.).

In ogni caso un comportamento non collaborativo renderà più difficoltoso il successivo probabile contenzioso.

Sul sito web dell'Agenzia delle Entrate si possono consultare le cosiddette metodologie di controllo, vere e proprie guide, destinate ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria impegnati nell'attività di verifica.

La conoscenza e l'approfondimento di tali metodologie da parte del contribuente e del suo difensore possono essere di grande, preziosa utilità.

A proposito di:	
	Accertamento
Ricorda che:	
Più spesso di quanto si immagini, nel corso degli accessi, i verificatori rintracciano fogli, libri, note, che testimoniano l'esistenza di una contabilità parallela (nera) .	