

ACCERTAMENTO SU REDDITO D'IMPRESA

01. NOZIONE

Come noto il codice civile definisce l'imprenditore e l'azienda ma non l'impresa la cui nozione deriva da quella di imprenditore.

Secondo l'art. 2082 codice civile

è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi.

Secondo l'art. 2555 codice civile

l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Tenuto conto delle nozioni legislative sopra riportate, **l'impresa può essere definita** come l'attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni o di servizi che un soggetto, **detto imprenditore**, esercita **professionalmente** mediante un complesso di beni organizzati in funzione di tale attività.

Il **reddito d'impresa** deriva dal risultato civilistico determinato secondo le regole contabili temperato dalle variazioni, in aumento o in diminuzione, necessario per adeguarlo alle norme tributarie.

| | |
|----------------|---|
| RICORDA | In sede di verifica, l'Amministrazione finanziaria non dovrebbe solo valutare la mera applicazione delle specifiche disposizioni fiscali operando un'analisi a più ampio spettro, partendo dall'analisi della corretta applicazione dei principi contabili nazionali (OIC), o Internazionali (IAS/ IFRS). |
|----------------|---|

02. IL CONTROLLO

L'attività ispettiva prevede un'istruttoria che parte da liste di soggetti che presentano anomalie emerse dall'incrocio fra i dati della dichiarazione con quelli presenti in altre banche dati.

A seconda dei casi l'ufficio reperirà le informazioni suppletive attraverso la formale richiesta di documentazione o la verifica presso la sede dell'impresa.

Il contribuente dovrà essere informato delle **motivazioni** dell'azione accertatrice che si sta svolgendo.

Il controllo ha come oggetto:

la verifica della corrispondenza tra i dati contenuti nella documentazione redatta ai fini civilistico/contabili e quelli esposti nella dichiarazione;

l'accertamento della veridicità delle annotazioni contabili.

Il controllo del **fatto materiale**, ha come contenuto l'analisi di quanto avvenuto di cui la voce di bilancio rappresenta la manifestazione contabile.

Successivamente i verificatori entreranno nel merito delle modalità di contabilizzazione e classificazione adottate dall'impresa.

Ricordiamo che il DL 244/2016, articolo 13, ha esteso le modalità di determinazione del reddito previste per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali (Ias/Irfs) anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi principi contabili nazionali, escluse le microimprese di cui all'art. 2435-ter CC.

Se emergono difformità i verificatori determineranno l'imponibile applicando i criteri corretti di qualificazione, imputazione, classificazione.

| | |
|----------------|---|
| RICORDA | La giurisprudenza ha ritenuto che la presenza di una certificazione di bilancio non valga a limitare i poteri di sindacato esercitabili dall'Amministrazione finanziaria per la rettifica del reddito d'impresa. Cassazione 13491/2007. |
|----------------|---|

Anche se perfetto nell'aspetto civilistico/contabile, il reddito d'impresa può essere rettificato qualora si riscontri un'errata applicazione dei principi generali dell'ordinamento tributario, fondamento per la successiva applicazione delle specifiche disposizioni del Tuir, previste per i singoli componenti.

Appare opportuno riflettere sui componenti del reddito d'impresa prima di analizzare l'accertamento eventualmente conseguente.

03. NORME GENERALI SUI COMPONENTI DEL REDDITO D'IMPRESA

Riteniamo utile rappresentare il disposto dell'articolo 109 del Tuir, il Testo Unico delle imposte sui redditi di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

LA COMPETENZA

La competenza, individuata dal comma 1 dell'art. 109 del Tuir, impone **che i ricavi, le spese e gli altri componenti, per i quali le norme non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza**. In base alla norma la competenza

L'applicazione del principio di competenza che le poste oggetto di registrazione siano certe ed obiettivamente determinabili (*vedi sotto*).

| | |
|---|-----------------|
| CERTEZZA | Nell'esistenza. |
| DETERMINATE O OBIETTIVAMENTE DETERMINABILI | Nell'ammontare. |

Per individuare l'esercizio di competenza si consideri che (*comma 2, art. 109*):

| | |
|-----------|--|
| a) | i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti , e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute , alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà; |
| b) | i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti , e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute , alla data in cui le prestazioni |

| | |
|-----------|--|
| | sono ultimate , ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi ; |
| c) | per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito. |

L'art. 109 determina una diversa valutazione dei ricavi, comma 3:

I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.

e delle spese, comma 4:

Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili.

In questo ultimo caso, l'art. 109 specifica che sono tuttavia deducibili:

| | |
|-----------|--|
| a) | quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione e' stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio; |
| b) | quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. |

Soggiungendo che:

Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, **che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito**, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Il comma 5 introduce un principio fondamentale spesso oggetto di lunghe battaglie contenziose, il **principio dell'inerenza**:

Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili** se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito **sono deducibili per la parte corrispondente** al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

04. IL COSTO - NORME GENERALI SULLE VALUTAZIONI

La valutazione delle poste di bilancio è disciplinata dal **successivo articolo 110**, di particolare interesse la nozione di costo.

ARTICOLO 110 TUIR, COMMA 1

Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

- | | |
|-----------|--|
| a) | il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte; |
| b) | si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione; |
| c) | il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito. Per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le |

| | |
|-----------|---|
| | minusvalenze dedotte; |
| d) | il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti i quali conseguentemente non concorrono alla formazione del reddito, ne' alla determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze di tali azioni, quote o strumenti; |
| e) | per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio. |

Nel successivo **comma 2** si delinea il concetto di **valore normale** da considerarsi come:

il prezzo o corrispettivo **mediamente praticato** per i beni e i servizi della stessa specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nei luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Ritornando alla tematica di questa scheda ed al possibile accertamento, il controllo sarà sempre incentrato sul controllo del rispetto delle norme generali di valutazione, sulla regolare formazione del costo e, ove non possibile, sul valore normale indicato.

Pertanto gli accertatori vigileranno sulla corretta applicazione delle norme fiscali afferenti **le voci oggetto di controllo**.

05. LE INDICAZIONI OPERATIVE DELLA GUARDIA DI FINANZA

Con una nota circolare (**circolare n. 1/2008**), La Guardia di Finanza ha fornito alcune indicazioni operative di massima per lo svolgimento della verifica, ritenendo opportuno che il controllo:

verta su voci riferibili sia alla gestione ordinaria che a quelle finanziaria/ straordinaria, specie qualora queste ultime abbiano inciso particolarmente sulla determinazione del risultato;

preveda una comparazione, anche con i dati di bilancio, degli esercizi precedenti e

successivi a quello oggetto della specifica attività, in modo da poter evidenziare eventuali rilevanti scostamenti o anomalie, sia positivi che negativi;

analisi, in particolare, gli elementi che hanno concorso alla formazione di una perdita o che abbiano determinato anomale variazioni nei costi/ ricavi, nonché gli effetti prodotti da alcune voci indicate nello Stato patrimoniale, sul Conto economico e sulla composizione del Patrimonio netto;

ponga particolare attenzione alle vicende non chiaramente o insufficientemente riportate in nota integrativa, o nella relazione degli amministratori

06. L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Qualora dai riscontri effettuati in sede di verifica il risultato, secondo i verificatori, sia stato diverso da quello dichiarato, l'ufficio provvederà ad emettere un avviso di accertamento, scegliendo, a seconda della situazione la via dell'accertamento analitico o dell'analitico-induttivo:

Sintetizziamo 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 dall'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: [(Prezzo di vendita di ogni tipologia – prezzo di acquisto di ogni tipologia) / Prezzo di acquisto di ogni tipologia di prodotto] x 100 = 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% x IA%) + (RB% x IB%) + (RC% x 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 x (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%) = 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.**

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).**

