

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'accertamento analitico, induttivo e sintetico

Avv. Niccolini Federica – 10 settembre 2019

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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**.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.**
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

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**.
