

IL CONTROLLO FISCALE

I poteri dell'Amministrazione finanziaria

Il controlli che il Fisco effettua nei confronti dei contribuenti sono finalizzati alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale successiva azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta.

Essi possono distinguersi, anzitutto, in:

- controlli interni;
- controlli a diretto contatto del contribuente.

I controlli interni sono, tanto per fare soltanto un esempio, quelli che l'Amministrazione finanziaria, utilizzando anche procedure automatizzate, esegue sulle dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti per il riscontro della correttezza formale delle stesse.

I controlli a diretto contatto del contribuente sono invece quelli che vengono eseguiti mediante accessi, ispezioni e verifiche nonché inviti e questionari.

Per eseguire l'attività di controllo a diretto contatto dei contribuenti l'Amministrazione finanziaria è dotata di poteri previsti tassativamente dalla legge: quanto non è contemplato dal legislatore nei poteri e nelle attribuzioni è dunque precluso al Fisco.

Vedremo, però, che la dimensione dei poteri è talmente ampia da farci riconoscere, in buona sostanza, che in materia di controllo fiscale - almeno sulla carta - all'Amministrazione finanziaria nulla è precluso.

Gli accessi, le ispezioni e le verifiche

La legge - per la precisione l'art. 52 del Dpr n. 633/1972 - disciplina la facoltà di "accesso" degli appartenenti agli "uffici unici delle entrate" nelle sedi del contribuente, al fine di eseguire ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Altre disposizioni presenti nell'ordinamento provvedono all'estensione di tali poteri anche alla Guardia di Finanza nonché all'applicazione degli stessi in materia di imposte sui redditi e di imposta di registro.

La facoltà di accesso per eseguire verifiche fiscali può essere esercitata dagli uffici e dalla Guardia di Finanza, previa apposita "autorizzazione": in proposito, è previsto un diverso livello di autorizzazioni a seconda dei luoghi in cui l'accesso dovrà essere eseguito.

In particolare:

- per l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali è richiesta (soltanto) l'autorizzazione del capo dell'ufficio (ufficiale comandante di reparto per la Guardia di Finanza);
- per l'accesso in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica;
- per l'accesso in locali diversi da quelli appena indicati (ad esempio, per l'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione) è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, la quale, a differenza del caso precedente, può essere rilasciata soltanto in caso di gravi indizi di violazioni, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Il provvedimento autorizzativo del procuratore della Repubblica non ha carattere penale ma si caratterizza per essere un atto amministrativo, venendo ad inserirsi nell'ambito di un'attività regolata da norme amministrative e posta in essere da organi dell'Amministrazione finanziaria.

L'intervento dell'autorità giudiziaria in un contesto strettamente amministrativo si collega all'art. 14 della Costituzione che tutela l'inviolabilità del domicilio, oltre a prevedere anche che non vi si possono eseguire

ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale.

A prescindere dai locali nei quali si svolge l'accesso e dalle relative e necessarie autorizzazioni la legge prevede che, in ogni caso, è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali viene excepto il segreto professionale (ferma restando la norma di cui all'art.103 del codice di procedura penale).

L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie.

Va sottolineato che la legge prevede come i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui viene rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa (per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la loro sottrazione all'ispezione).

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale, dal quale risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute: il verbale, inoltre, deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta oppure, nel caso in cui venisse rifiutata la sottoscrizione, deve indicare il motivo di ciò.

Comunque sia, il contribuente ha diritto di avere una copia del verbale.

I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale.

I libri e i registri, in ogni caso, non possono essere sequestrati: i verificatori possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

Una sola deroga a questa disposizione è prevista nei casi di accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili: i verificatori, infatti, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi nel caso in cui il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

Tutto quanto finora indicato, è bene sottolinearlo, trova applicazione anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.

Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non viene esibita e il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture, queste si considerano come "non esibite" (con gli effetti, visti in precedenza, che ne derivano).

Gli inviti e i questionari

Gli uffici del Fisco, ai fini del controllo delle dichiarazioni presentate e dei versamenti eseguiti dai contribuenti, dell'accertamento dell'imposta o della maggiore imposta e della contestazione delle violazioni commesse, sono dotati di ulteriori poteri oltre a quelli relativi ad accessi, ispezioni e verifiche.

Poteri che possono essere esercitati in alternativa o in aggiunta alle verifiche fiscali, sulla base del tipo di controllo da effettuare, delle violazioni riscontrate e delle altre emergenze che possono verificarsi. In particolare, è previsto che per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono:

- invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti;
- inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti e professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori;
- invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse;
- richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte;
- richiedere, previa autorizzazione del direttore regionale delle entrate ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti;
- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati;
- richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte (questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli Ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salve le norme sugli accertamenti bancari, all'Amministrazione postale, alle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti inerenti o connessi all'attività di raccolta del risparmio e all'esercizio del credito effettuati ai sensi della legge 7 marzo 1938, n. 141);
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente;
- richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo nominativamente indicati;

- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

La legge prevede che le notifiche delle richieste di dati e notizie degli uffici finanziari possono essere notificati anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento: la notifica si dà per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetto.

Attenzione a rispondere sempre e comunque a quanto il Fisco richiede: in quanto le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa (di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta).

Si tratta di una disposizione "gemella" di quella che abbiamo avuto modo di esaminare nel contesto dell'attività di verifica, ossia quando il contribuente non esibisce - in vari modi - le scritture contabili.

Tuttavia, è bene precisare che le cause di inutilizzabilità non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (ovviamente, tali cause di forza maggiore dovranno essere dimostrate e documentate, affinché il giudice tributario si convinca della sussistenza, pro tempore, del reale impedimento a soddisfare la richiesta rivolta dal Fisco).

Gli accertamenti bancari

La legge prevede che gli uffici finanziari possono richiedere, previa autorizzazione del Direttore Regionale delle Entrate ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona, alle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi.

Ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti possono essere richiesti con l'invio alle aziende e istituti di credito e all'Amministrazione postale di questionari redatti su un modello appositamente approvato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che deve darne notizia immediata al contribuente interessato: la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio che ha proceduto.

Una volta ottenuta la documentazione richiesta (in genere, si tratta degli estratti di conto corrente bancario o postale), gli uffici devono invitare il contribuente interessato per fornire dati, notizie e chiarimenti relativamente alle operazioni annotate nei conti.

La legge prevede, in proposito, una presunzione legale "semplice", ossia stabilisce che i singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili o soggette ad imposta.

Ai fini dell'Iva, sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata: per quanto riguarda le imposte sui redditi, è previsto che alle stesse condizioni di cui sopra sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili.

Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante, ovvero, in mancanza di ciò deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione: verbale che, comunque, deve essere consegnato al contribuente.

L'attività di controllo "sostanziale"

L'attività di controllo è la fase iniziale della procedura di accertamento, finalizzata al reperimento dei dati, elementi e notizie utili per la determinazione dell'imposta dovuta e la rettifica della dichiarazione presentata.

Al termine dell'attività di controllo "sostanziale", cioè che va a toccare proprio gli aspetti sostanziali della posizione del contribuente, quantum del reddito dichiarato e delle relative imposte dovute, può emergere che il contribuente ha fedelmente e puntualmente osservato gli adempimenti e le obbligazioni tributarie.

In tal caso, l'attività del Fisco si arresta e non seguirà, quindi, alcuno degli atti tipici della procedura di "accertamento".

Invece, nel caso in cui a seguito dell'attività di controllo siano constatate violazioni formali (cioè che non incidono sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta né sugli obblighi di versamento del tributo) ovvero violazioni sostanziali (che, al contrario, importano una diversa determinazione della base imponibile o del tributo dovuto), l'ufficio inizia l'attività di accertamento vera e propria che si conclude, normalmente, con la notifica di un avviso impugnabile davanti agli organi del contenzioso.

L'organo competente ad effettuare l'attività di accertamento è l'ufficio fiscale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente alla data in cui è stata presentata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione relativa al periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Pertanto, gli organi ai quali spetta l'attività di controllo, diversi dagli uffici competenti, come la Guardia di Finanza, devono trasmettere a questi gli atti istruttori per la successiva attività di accertamento (non a caso, infatti, la Guardia di Finanza non ha poteri in materia di "accertamento" ma soltanto in materia di "controllo").

Nella prassi tali atti assumono la denominazione di "processo verbale di constatazione".

Le "tipologie" di accertamento

L'attività di accertamento può essere distinta a seconda del soggetto passivo, in quanto può essere svolta nei confronti di:

- una persona fisica senza partita Iva;
- una persona fisica titolare di partita Iva per i redditi diversi da quelli derivanti dall'esercizio di imprese, arti e professioni e per i redditi derivanti dall'esercizio di imprese, arti e professioni;
- un soggetto diverso dalla persona fisica, sia esso titolare di partita Iva sia esso non titolare di partita Iva.

L'attività di accertamento può essere, inoltre, distinta a seconda della sua ampiezza, per cui avremo:

- accertamento ordinario, che ha per oggetto l'intera posizione fiscale del contribuente. In questo caso, l'avviso di accertamento notificato può essere integrato, fino alla scadenza del termine di decadenza, mediante la notificazione di nuovi avvisi, soltanto in presenza della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", che devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, nel nuovo avviso;
- accertamento parziale, in quanto gli Uffici, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice (quindi, senza coinvolgere l'intera posizione fiscale del contribuente) possono limitarsi ad accertare il maggior reddito o la maggiore imposta dovuta, in base a determinati elementi previsti dalla legge da cui risulti l'esistenza di un reddito o di corrispettivi in tutto o in parte non dichiarati, o l'esistenza di detrazioni, deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti (segnalazioni effettuate dal Centro informativo delle imposte dirette, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici; dati in possesso dell'anagrafe tributaria);
- accertamento con adesione, che non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, pur non escludendo l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i normali termini di decadenza. Questo tipo di accertamento

si può avere nei seguenti casi:

- se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;
 - se la definizione riguarda accertamenti parziali;
 - se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art.5 del Tuir, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
 - se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui al punto precedente, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.
- A seconda della modalità con le quali sono effettuate la determinazione dell'imposta o della maggiore imposta, l'accertamento si distingue in:
- accertamento analitico-contabile;
 - accertamento analitico-presuntivo;
 - accertamento induttivo;
 - accertamento sintetico;
 - accertamento con adesione.

L'accertamento analitico-contabile

Quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione, l'Ufficio procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche.

La rettifica deve essere fatta con unico atto, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art.6 del Tuir.

L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie acquisite dall'Ufficio.

Viene così ad essere definito l'accertamento analitico, che si caratterizza in quanto investe i singoli redditi. L'accertamento analitico può essere basato, oltre che sul riscontro tra dichiarazione ed elementi probatori acquisiti dall'Ufficio, anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

In questo caso, però, si parla di accertamento "analitico-presuntivo", per mettere in rilievo l'utilizzo di presunzioni.

Quando l'accertamento analitico è svolto nei confronti di soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili (esercenti attività d'impresa, artisti o professionisti, società, enti commerciali, enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali) l'accertamento analitico si basa essenzialmente sulla contabilità del contribuente.

Pertanto, l'accertamento viene definito "analitico-contabile" oppure, se basato su presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti, "analitico-presuntivo".

La legge prevede che per i redditi d'impresa l'Ufficio procede alla rettifica:

- se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio (stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa);
- se non sono state esattamente applicate le disposizioni in materia di reddito d'impresa;
- se l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi agli Uffici, dalle dichiarazioni di altri soggetti, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'Ufficio;
- se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili o da altre verifiche contabili 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'art.32 del D.P.R. n. 600/1973;

La caratteristica di maggior rilievo dell'accertamento di tipo "analitico-contabile" sta nel fatto che la rettifica della dichiarazione si basa sul raffronto tra i componenti positivi e negativi contabilizzati dal contribuente e, quindi, la base imponibile e l'imposta dichiarate, con gli elementi che la legge puntualmente indica (verbali, questionari, ecc.).

In sostanza, quindi, devono essere confrontate diverse entità di natura documentale per verificarne la rispondenza o meno rispetto a quanto dichiarato.

L'intero impianto contabile del soggetto passivo non viene giudicato inattendibile dal Fisco; esso, infatti, si limita a rettificare singole poste contabilizzate e dichiarate nell'ambito di una contabilità che, in linea generale, si giudica attendibile: oppure, può limitarsi a rilevare che le leggi che disciplinano la determinazione del reddito ovvero dell'imposta non sono state correttamente applicate.

In ogni caso, con l'accertamento "analitico-contabile" l'ufficio procede alla rettifica delle singole poste di bilancio o delle singole operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva, motivando le eventuali rettifiche in base ai mezzi di prova di natura documentale previsti dalla legge oppure sulla presunta errata applicazione delle norme legislative.

L'accertamento "analitico-presuntivo"

In questo caso sebbene la tipologia accertativa sia di tipo "analitico-contabile", cioè avviene mediante la puntuale rettifica dei singoli elementi rilevanti per la determinazione dell'imponibile, sono presenti elementi presuntivi tramite i quali il Fisco disattende le risultanze della contabilità.

Questo accertamento, quindi, può essere configurato quasi come una sottocategoria dell'accertamento "analitico-contabile" perché, anche in questo caso, il Fisco ritiene che le scritture contabili, nel loro complesso, siano ancora affidabili.

Tuttavia, l'ufficio finanziario non è in possesso di elementi documentali da cui risulti l'inattendibilità di alcune poste contabilizzate e dichiarate dal contribuente né ha rilevato la errata applicazione delle norme fiscali.

La rettifica, quindi, viene operata sulla base di "presunzioni", attraverso le quali non vengono rettificato singole poste contabilizzate e dichiarate ma si interviene, in senso globale, sui ricavi (o sul volume d'affari) e sui costi.

Si tratta, in altre parole, di un procedimento particolare in cui l'ufficio, pur confermando la validità sostanziale della contabilità non procedendo ad alcuna rettifica di singole poste di bilancio, ridetermina tuttavia i ricavi ed il volume d'affari in contrasto con quelli che risultano dal bilancio e dalle dichiarazioni del contribuente.

La particolarità di questa speciale figura di accertamento analitico consiste nel fatto che la prova della infedeltà della dichiarazione non emerge "direttamente" da documenti, verbali questionari, ecc., ma deve essere fornita dal Fisco utilizzando presunzioni "semplici", purché gravi, precise e concordanti: in sostanza, è necessario che si giunga al fatto da provare partendo da un fatto "noto" desumendo da esso un fatto "ignoto" (l'evasione, per l'appunto).

L'accertamento "induttivo"

La legge prevede anche la possibilità che l'ufficio del Fisco rettifichi la dichiarazione prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili e, per le imprese a contabilità ordinaria, dalle risultanze del bilancio, avvalendosi di notizie e dati in suo possesso, concretizzando l'accertamento di tipo "induttivo".

[Per gentile concessione di www.miaeconomia.it](http://www.miaeconomia.it) – Riproduzione riservata

Questa facoltà è concessa al Fisco in presenza di una serie di presupposti:

- quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dalla legge oppure quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;
- quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici.

Data la gravità delle infrazioni commesse dal contribuente alle quali si riferisce la legge, è stata formulata l'ipotesi di una presunzione che è un minus rispetto a quella "semplice" prevista dal Codice civile: infatti, possono essere utilizzate anche presunzioni prive dei requisiti di "gravità, precisione e concordanza".

Va sottolineato, quindi, che mentre per l'accertamento "analitico o di tipo contabile" la legge non prevede particolari vincoli, per cui l'Amministrazione può avvalersi di tale metodologia senza alcun onere probatorio relativo alla presunta pericolosità fiscale o infedeltà del contribuente, il ricorso all'accertamento "induttivo o extracontabile" è ammesso esclusivamente a condizione che il Fisco dimostri la sussistenza di almeno una delle condizioni descritte in precedenza (ad esempio, l'omessa dichiarazione o l'inattendibilità delle scritture contabili).

Nel momento in cui l'ufficio procede alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente, l'accertamento di tipo "contabile" è vincolante dal punto di vista probatorio, in quanto l'ufficio deve motivare la rettifica di questo o quello specifico elemento, rispetto alle risultanze contabili del soggetto.

L'accertamento di tipo "induttivo", invece, agevola alquanto il compito del Fisco dal punto di vista della prova, visto che in sede di ricostruzione "extracontabile" del reddito prodotto può prescindere in tutto o in parte dalle scritture contabili e può avvalersi di presunzioni semplici, anche non gravi, precise e concordanti.