

# Il Fisco deve tener conto della relazione di revisione al bilancio

Ha natura presuntiva dell'esistenza e inerenza dei costi e può essere privata della sua forza dimostrativa solo con prova contraria a carico dell'ufficio

/ Raffaele MARCELLO

L'articolo pubblicato su *Eutekne.info* lo scorso 23 agosto, di commento alla sentenza n. [190/5/18](#) del 4 aprile 2018 della Commissione tributaria provinciale di Brescia (si veda "[La relazione dei revisori al bilancio tutelata dall'accertamento induttivo](#)"), offre l'occasione per approfondire la **valenza probatoria** della relazione al bilancio d'esercizio del revisore legale in caso di accertamento induttivo del reddito d'impresa.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate territorialmente competente emetteva un avviso di accertamento con il quale riprendeva a tassazione un maggiore reddito imponibile riferito a una minusvalenza indebitamente dedotta in violazione degli artt. 86, 87 e 101 del TUIR. Il rilievo nasceva dalla cessione, da parte della società verificata, nel corso del 2013, di azioni, iscritte in parte nell'attivo circolante e in parte tra le immobilizzazioni finanziarie.

L'Ufficio sosteneva che dal controllo effettuato in merito alla corretta classificazione in bilancio delle azioni (OIC nn. [20](#) e [21](#)) sarebbe emerso che la società avrebbe dovuto contabilizzare una **plusvalenza**, ai sensi dell'art. 86 del TUIR, in luogo della minusvalenza rilevata dalla stessa con un'indebita deduzione, ai fini IRES, del componente negativo di reddito poiché parte dei titoli erroneamente erano riportati nell'attivo immobilizzato.

Si ricorda che un accertamento è qualificabile come **induttivo puro** (o extracontabile) quando la rettifica del reddito d'impresa prescinde dalle risultanze contabili a causa della gravità, numerosità e ripetitività delle omissioni e delle false/inesatte indicazioni ivi riscontrate, ovvero delle irregolarità formali rilevate nei registri e nelle altre scritture contabili obbligatorie.

Il metodo induttivo si sostanzia, pertanto, in una ricostruzione del reddito d'impresa operata "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a (...) conoscenza" dell'ufficio, con facoltà, per quest'ultimo, "di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti".

L'esercizio di tale potere **non** è tuttavia **discrezionale**. Il legislatore, infatti, ha ritenuto opportuno individuare (art. 39, comma 2 del DPR 600/1973) tassativamente i presupposti in presenza dei quali tale strumento può essere utilizzato.

La società ricorrente, tra i diversi motivi addotti a sostegno della nullità dell'avviso di accertamento, ha contestato all'Agenzia delle Entrate di non aver tenuto

in considerazione che la relazione al bilancio da parte del revisore legale rappresenta una pronuncia **qualificata** sulla verità della contabilità e del bilancio con una forza tale, se non contrastata, da far venir meno i presupposti dell'accertamento induttivo.

Tale tesi è stata ritenuta meritevole di accoglimento da parte del giudice di merito.

Il revisore legale certifica, assumendosene la responsabilità civile e penale, la **conformità** del bilancio al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, attraverso lo svolgimento delle procedure di revisione disciplinate dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Così procedendo, il revisore legale rende affidabili le relative attestazioni che, acquisendo valore di **prova decisiva**, non possono essere disattese dall'Amministrazione finanziaria o dal giudice, se non contrastate da prove di eguale portata (Cass. 12 marzo 2009 n. [5926](#), richiamata dalla Provinciale e, da ultimo, Cass. 18 maggio 2018 n. [12285](#)).

Di conseguenza, ogni volta che la relazione di revisione venga messa a disposizione dell'ufficio tributario (o del giudice tributario), le autorità devono tenerla in conto, non quale presunzione *iusuris tantum* della veridicità delle scritture, ma come documento di sintesi di un percorso **logico-metodologico** (c.d. *audit risk model*) teso ad affermare che il bilancio d'esercizio sia scevro da errori significativi.

La relazione di revisione al bilancio, dunque, ha **natura presuntiva** dell'esistenza e inerenza dei costi iscritti in bilancio e può essere privata della sua forza dimostrativa dei fatti attestati solo mediante la prova contraria a carico dell'ufficio.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio della propria attività ispettiva, non ha alcun potere di rettifica dei valori di bilancio se vengono meno i requisiti dell'accertamento induttivo potendo, al più, perseguire l'unica via della preventiva dichiarazione di "nullità" del bilancio stesso mediante l'ordinaria impugnazione del bilancio da esperire in sede civile.

Si auspica nel tempo il formarsi di una giurisprudenza sulla materia che riconosca alla relazione la "pronuncia qualificata sulla **veridicità** del bilancio" e, dunque, la protezione su vasta scala offerta dalla revisione contabile.