

Violazioni

REATI TRIBUTARI

COSTI CERTI e PRECISI VALIDI ai FINI del NON SUPERAMENTO della SOGLIA di PUNIBILITÀ

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai sensi degli artt. 4 e 5, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 [CFF 9527d e 9527e], si commette un reato tributario ogniqualvolta dalla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero dalla presentazione di una dichiarazione infedele, derivi un'imposta evasa superiore a determinate soglie di punibilità.

Con la Sentenza penale 10.9.2013, n. 37131, i Supremi Giudici hanno statuito che, ai fini del superamento di tale soglia, occorre considerare anche i costi che, seppure non transitati in contabilità, risultano deducibili in quanto certi e precisi ai

sensi del co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209].

Nella sentenza si fa riferimento solo all'art. 109, D.P.R. 917/1986.

Ci si domanda quindi se, nei casi di comunicazione del reato a seguito di accertamento fiscale di tipo induttivo puro, possano trovare rilevanza ai fini del non superamento delle soglie di punibilità anche le conclusioni raggiunte sempre dalla Suprema Corte in sede civile (Cass. 27.1.2012, n. 1166), in merito ad un riconoscimento dei costi forfetariamente determinati.

ACCERTAMENTI ANALITICO, ANALITICO-INDUTTIVO e INDUTTIVO PURO: nell'ambito dei redditi d'impresa l'Agenzia delle Entrate può procedere alla rettifica di quanto dichiarato dal contribuente secondo le disposizioni previste dall'art. 39, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339].

Tale articolo prevede tre diverse modalità di ripresa a tassazione, comunemente denominate accertamento:

- analitico;
- analitico-induttivo;
- induttivo puro.

ACCERTAMENTO ANALITICO: viene denominato analitico l'accertamento effettuato, ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. a), b), c) e d) primo periodo, D.P.R. 600/1973, volto a recuperare materia imponibile in presenza di:

- incongruenza tra i dati presenti nel bilancio o nel Conto economico dei soggetti non tenuti alla presentazione del bilancio e quelli desumibili dalla dichiarazione dei redditi;
- errata applicazione delle disposizioni contenute

nel D.P.R. 917/1986;

- incongruenza tra i dati desumibili dalla dichiarazione e quelli raccolti dall'Agenzia delle Entrate a mezzo verbale/questionario, esibizione di documenti e/o di registri da parte del contribuente, ovvero indagini eseguite presso terzi;
- irregolarità riscontrata nella completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri documenti raccolti dall'Ufficio, da cui derivino discordanze rispetto ai dati desumibili dalla dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente.

Questo tipo di accertamento si caratterizza per il fatto che l'Ufficio, in base ai dati ed alle notizie comunque raccolti, determina un maggior reddito imponibile in presenza di una regolare tenuta della contabilità.

ACCERTAMENTO ANALITICO – INDUTTIVO: ai sensi del secondo periodo della lett. d), del co. 1, dell'art. 39, D.P.R. 600/1973, l'Ufficio può desumere l'esistenza di attività

non dichiarate o l'**inesistenza** di **passività dichiarate**, anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **gravi, precise e concordanti**.

Esempi di **accertamenti analitico-presuntivi** sono quelli fondati su **procedimenti standardizzati** che, in quanto tali, necessitano un **riscontro** con la situazione particolare del **soggetto** sottoposto a **verifica**.

Uno fra tutti l'**accertamento da studi di settore**.

Come evidenziato dalla Corte di Cassazione (Sentenza 3.4.2013, n. 8056), infatti, le **informazioni** desunte dagli **studi di settore** costituiscono un'**elaborazione statistica**, il cui frutto è un'**ipotesi probabilistica** che integra solo una **presunzione semplice**.

Sicché l'**onere** della **prova** dell'applicabilità dello **standard** prescelto al **caso** concreto oggetto dell'**accertamento** fa carico all'**ente impositore**, mentre sul **contribuente**, cui va riconosciuta la più ampia **facoltà di prova**, compreso l'utilizzo a suo vantaggio di **presunzioni semplici**, grava quella della **sussistenza di condizioni** che giustificano l'**esclusione** dell'**impresa** dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli **standard** o della specifica realtà dell'**attività economica** svolta nel periodo di tempo cui l'**accertamento** si riferisce.

Nell'**accertamento analitico-presuntivo** non vengono abbandonate le **scritture contabili**.

Da queste però l'Ufficio parte presumendo dei **maggiori ricavi** che, come visto in precedenza, devono essere vagliati in sede di **contraddittorio** al fine di stabilirne la **legittimità**.

ACCERTAMENTI INDUTTIVI: a dispetto delle due tipologie d'accertamento sopra evidenziate, nell'**accertamento induttivo puro**, disciplinato dal co. 2, dell'art. 39, D.P.R. 600/1973, l'Ufficio ha **facoltà** di prescindere, in tutto o in parte, dalle **risultanze del bilancio** e delle **scritture contabili**, anche avvalendosi di **presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza**, quando:

- il **reddito d'impresa** non è stato **dichiarato**;
- il contribuente non ha tenuto, ovvero ha sottratto, all'**ispezione** una o più delle **scritture contabili obbligatorie**, ovvero queste non sono **disponibili** per cause di **forza maggiore**;
- le **irregolarità** riscontrate sono così **gravi, numerose e ripetute** da rendere complessivamente **inattendibili** le **scritture contabili**;
- il **contribuente** non dà seguito all'**invito** posto dall'Ufficio circa il **deposito di documenti** ovvero la **richiesta di informazioni** rilevanti ai fini dell'**accertamento**;
- il contribuente omette la **compilazione** degli **studi di settore**, indica cause di **esclusione/inapplicabilità**

inesistenti, ovvero compila in **maniera infedele** il **modello** e da ciò deriva una **differenza superiore al 15%**, o comunque **pari o superiore a € 50.000**, tra i **ricavi** o **compensi** stimati applicando gli **studi** sulla base dei **dati** corretti e quelli stimati sulla base dei **dati** indicati in **dichiarazione**.

In tutti questi casi, l'Agenzia delle Entrate può prescindere, in tutto o in parte, le **scritture contabili**, procedendo ad una **ricostruzione sintetica** del **reddito** del **contribuente**.

Quando ciò avviene un argomento fonte di scontro è costituito dalla **richiesta di deduzione** dei **costi non annotati** nelle **scritture contabili**.

RICONOSCIMENTO dei COSTI EXTRA-CONTABILI: sia nel caso di un **accertamento analitico-presuntivo** che in quello **induttivo puro**, l'Ufficio prescinde in tutto o in parte dalle **risultanze contabili**, attribuendo dei **maggiori ricavi** sulla base di una **presunzione semplice** che, a seconda dei casi, deve essere (**analitico-presuntivo**) o meno (**induttivo puro**) dotata dei **requisiti di gravità, precisione e concordanza** richiesti dall'art. 2729 c.c.

Un **problema** che si pone in tali circostanze è costituito dal fatto che ove l'Agenzia delle Entrate si limitasse al **riconoscimento dei soli maggiori ricavi**, ciò comporterebbe una **violazione del principio di giusta capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost.

Ciò che deve essere oggetto di **tassazione** infatti non sono i **ricavi** ma i **redditi** prodotti, per la cui **determinazione** devono essere presi in considerazione i relativi **costi**.

Posto però che, ai sensi dell'art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF 5183], il nostro ordinamento prevede che il **reddito** venga determinato sulla base del principio di cd. **derivazione** dalle **risultanze di Conto economico**, in assenza di una disposizione di carattere speciale non potrebbero essere riconosciuti tutti quei **costi** non transitati a **Conto economico**.

Tale disposizione è contenuta nella lett. b), del co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 2 5209], secondo la quale «(...) **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 disposto del co. 4 trova applicazione sempre, anche negli **accertamenti analitici**.

Si pensi al caso dell'attribuzione di **maggiori ricavi** conseguenti ad un **controllo incrociato** eseguito presso un cliente, per effetto del quale l'Ufficio accerti una **mi-**

RICONOSCIMENTO di COSTI EXTRA-CONTABILI

| | |
|-----------------------------------|---|
| Accertamento analitico | Art. 109, co. 4, D.P.R. 917/1986 |
| Accertamento analitico-presuntivo | Art. 109, co. 4, D.P.R. 917/1986 |
| Accertamento induttivo puro | Art. 109, co. 4, D.P.R. 917/1986 (Costi percentualizzati) |

nore contabilizzazione del ricavo in capo al soggetto accertato, rispetto al costo contabilizzato dal cliente.

Maggiori ricavi cui possono essere correlati anche dei maggiori costi extra-contabili, la cui deduzione può essere riconosciuta una volta dimostrati i requisiti di certezza e precisione richiesti dalla norma.

Mentre però l'applicazione del co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, può risultare abbastanza agevole in caso di accertamento analitico, ovvero di accertamento analitico-presuntivo, così non è nel caso di un accertamento induttivo puro.

In questi casi, infatti, prescindendo l'Ufficio in tutto o in parte dai dati contabili, il contribuente potrebbe trovarsi nella condizione di non poter dimostrare il sostenimento di alcun costi, con il che l'attribuzione di soli ricavi porterebbe alla tassazione di un reddito non veritiero, in palese contrasto con il principio di giusta capacità contributiva evidenziato.

Sul punto la Suprema Corte (Cass. 19.2.2009, n. 3995) ha evidenziato come qualora per determinati proventi non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente; in caso contrario, ovvero se si facesse coincidere il profitto lordo con quello netto, verrebbe violato il principio di giusta capacità contributiva.

Si è detto come anche nel caso di mancato transito a Conto economico dei costi neri, questi possano essere comunque dedotti ai sensi del co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, ove risultino certi e precisi.

Nel caso non si possa addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente.

Come è stato evidenziato dalla stessa Corte di Cassazione (Cass. 19524/2011 e 1166/2012), però, il ricorso al citato art. 109, piuttosto che alla determinazione forfaitaria dei costi non è arbitraria.

Affermano i Supremi Giudici, infatti, che l'Ufficio deve certamente riconoscere i costi percentualizzati ogniqualvolta accerti con metodo induttivo puro i ricavi, come nel caso dell'inattendibilità delle scritture contabili, ovvero nei casi di omessa presentazione della dichiarazione.

Nella diversa ipotesi di accertamento non del tutto

induttivo, ovvero di accertamenti analitici o analitico-presuntivi, tale regola non trova applicazione, dovendo l'impresa, in tal caso, dimostrare l'esistenza e l'inerenza dei componenti negativi di reddito in applicazione del più volte citato co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986.

RICONOSCIMENTO in SEDE PENALE dei COSTI CERTI e PRECISI: sul piano penale gli artt. 4 e 5, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, prevedono la rilevanza dell'evasione d'imposta nei casi di dichiarazione infedele od omessa al superamento di determinate soglie di punibilità.

In particolare, in caso di dichiarazione infedele, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'Iva, indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 50.000;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a € 2 milioni.

Dall'altra, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'Iva, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 30.000.

Al riguardo, non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza originaria del termine, o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Dal tenore letterale della norma, si evince che, ai fine della commissione del reato, debbano sussistere contemporaneamente tre condizioni:

- il dolo;
- la presentazione della dichiarazione, per il reato di cui al citato art. 4, ovvero l'omissione della dichia-

razione, per il reato di cui al citato art. 5;

- il **superamento** di determinate **soglie di punibilità**.

Con particolare riferimento al terzo punto, è interessante l'apertura data dalla Cass. pen. nella Sentenza 10.9.2013, n. 37131.

Il caso era quello di un **sogetto**, condannato in primo e secondo grado per i **reati** di cui agli artt. 4 e 5, D.Lgs. 74/2000, che si è visto riconoscere in Cassazione il **diritto all'applicazione** del co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, ai fini della **verifica del superamento delle soglie di punibilità**.

In particolare, i Supremi Giudici, nell'affermare la rilevanza dell'art. 109, co. 4, D.P.R. 917/1986, ai fini del **riconoscimento dei costi** che consentano il **mancato superamento delle soglie di punibilità** stabilite dagli artt. 4 e 5, D.Lgs. 74/2000, affermano che *«nel valutare i costi in nero, il giudice di merito ha (...) l'onere di procedere ad una disamina analitica dei documenti dai quali essi sono fatti derivare, non potendosi far coincidere la mancanza di elementi certi e precisi relativi a detti costi con l'irregolarità, anche macroscopica, della tenuta della contabilità»*.

È compito del giudice penale, quindi, procedere ad una **disamina analitica dei costi extra-contabili** esibiti dall'imputato, ai fini della **verifica del mancato superamento delle soglie penali** indicate dalla norma.

Nella sentenza si fa riferimento solo all'applicazione in ambito penale del co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, anche perché questo era il **petitum** su cui era incardinato

il giudizio.

Nulla però dovrebbe ostare, ai fini della verifica del **superamento delle soglie di punibilità**, anche ad un riconoscimento dei **costi percentualizzati**, nei casi di **notizie di reato** conseguenti ad **accertamenti induttivi puri** del reddito.

Nei casi di **accertamenti induttivi puri**, infatti, a volte risulta difficile addivenire ai **costi** correlati ai **ricavi/proventi accertati**.

Tanto che, in sede civile, la Corte di Cassazione, con le Sentenze 3995/2009 e 1166/2012, in ossequio al principio di **giusta capacità contributiva** di cui all'art. 53 Cost., ha statuito che in tali casi debbano essere determinati in **via induttiva** non solo i **ricavi** ma anche i **costi**.

Si auspica che tali **conclusioni** possano essere raggiunte anche in **sede penale**.

Un suggerimento potrebbe essere allora quello, nei casi di giudizi penali connessi ad **accertamenti induttivi puri**, nei quali vi sia l'**impossibilità** di far valere il disposto di cui al co. 4, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, di richiedere la **rideterminazione dell'imposta** evasa sulla base di un **riconoscimento forfetario dei costi**, ad esempio in relazione al **rapporto proporzionale** esistente tra i **redditi** ed i **costi** indicati dal contribuente in **dichiarazione** ovvero, in caso di mancata presentazione della dichiarazione, in relazione al medesimo **rapporto** desumibile dalle **dichiarazioni** presentate per gli anni precedenti o dai **dati** di bilancio di **aziende operanti** nel medesimo **settore**.