

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### **Costi occulti: gli elementi certi e precisi sono sempre da valutare**

di Maurizio Tozzi

La sentenza della Cassazione, terza sezione penale, [n. 1092, cronologico 37131/13](#), depositata in Cancelleria il 10 settembre 2013, apporta un notevole contributo alla delicata tematica del **riconoscimento dei costi occulti** in sede di controllo fiscale. Il problema è estremamente sentito, soprattutto nel caso di indagini finanziarie, posto che la presunzione secondo cui anche i **prelevamenti possono costituire ricavi** può condurre a risultati abnormi in termini di accertamento se l'Ufficio procedente non adotta particolari cautele: ottenere il riconoscimento dei costi, invero, aiuta notevolmente nel contenere i risultati imponibili contestati. Riguardo ai costi occulti deve anzitutto richiamarsi la sentenza della [Corte Costituzionale 8.6.2005, n. 225](#), in cui si è affermata la necessità che per rendere equa, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, la pretesa fiscale anche nella ricostruzione dell'imponibile con metodo induttivo, occorre sempre tener conto non solo dei maggiori ricavi, ma anche della **incidenza percentuale dei costi relativi**, che vanno, dunque, sempre **detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati**, precisando che tale principio “*deve essere coniugato con le diverse tipologie di accertamento esperibili, a loro volta collegati alle tipologie di evasione riscontrate, oltre che a con le specifiche disposizioni fiscali*”.

In ordine agli accertamenti è necessario fare riferimento all'art.39 del DPR 600/73. La suddivisione di massima che prassi e giurisprudenza hanno concretizzato per il riconoscimento dei costi occulti è la seguente:

- in sede di **accertamento analitico o analitico/induttivo**, avendo l'amministrazione finanziaria osservato e ritenute valide le scritture contabili, non si concretizzano problematiche di costi occulti, salvo il **rispetto delle disposizioni fiscali contenute in altre disposizioni** (nello specifico, l'art. 109, c. 4, del Tuir);
- diversamente, negli **accertamenti induttivi puri**, essendo assente o comunque ritenuto non attendibile l'impianto contabile del contribuente, deve riconoscersi la **potenziale incidenza dei costi necessari allo svolgimento dell'attività**, alla luce dei richiamati principi Costituzionali.

Sul tema sono puntuali i chiarimenti contenuti nella [circolare dell'Agenzia delle Entrate n.32 del 19/10/2006](#) (paragrafo 5.5), emanata con riferimento alle procedure delle indagini finanziarie, laddove per quanto concerne gli accertamenti analitici o analitico-induttivi è stato precisato che l'ufficio procedente può operare un possibile **riconoscimento di componenti negativi** soltanto se è fornita da parte del contribuente **prova certa** (idonea documentazione

probante). Relativamente agli accertamenti induttivi, invece, la posizione del documento di prassi è tranciante: è sempre necessario considerare nel computo i componenti negativi per loro natura indispensabili allo svolgimento di una attività commerciale.

Risolto, pertanto, il problema dell'accertamento induttivo, dove un'idonea percentuale di costi deve essere sempre riconosciuta, la questione resta aperta nel caso di **accertamento analitico induttivo**, che richiede **l'analisi delle disposizioni fiscali rilevanti per la deduzione dei costi**. Ad essere centrale è il comma 4 dell'articolo 109 del Tuir, che nell'ultimo periodo, dispone 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 problema consta nell'esatta individuazione degli elementi certi e precisi, atteso che i costi in questione non risultano dalla contabilità. Ad avviso della recente citata giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'eventuale **presenza di irregolarità contabili**, anche macroscopiche, **non è una condizione sufficiente** per far ritenere **non rilevanti i costi "a nero"**, laddove gli stessi siano documentati, ad esempio, da fatture d'acquisto e ciò a prescindere dalla mancata contabilizzazione degli stessi e dall'assenza di spiegazioni circa la non avvenuta contabilizzazione. Infatti, "*nel valutare i costi a nero, il giudice di merito (...) ha l'onere di procedere ad una disamina analitica dei documenti dai quali essi sono fatti derivare (...)*". Pertanto, a prescindere dalle motivazioni di fondo che hanno condotto il contribuente a non avere atteggiamenti contabili virtuosi, compito preciso del giudice è di **valutare i documenti esibiti**: se dagli stessi emergono **elementi certi e precisi** circa la sussistenza dei costi, gli stessi devono essere inevitabilmente **riconosciuti**.