

ACCERTAMENTO

La valenza dei costi extracontabili in caso di accertamento

di **Francesco Alex Astone**

In caso di accertamenti induttivo-analitici o induttivo-puri, l'articolo 53 della Costituzione impone all'Agenzia delle Entrate **l'obbligo di prendere in considerazione eventuali costi extracontabili** che hanno contribuito a raggiungere il maggior reddito accertato.

Tale previsione è riproposta dall'articolo **109, comma 4, del TUIR** il quale asserisce 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***".

La [sentenza n. 3995/2009 della Corte di Cassazione](#) è andata oltre al disposto del TUIR precedentemente citato. La Suprema Corte, cosciente della difficoltà - se non dell'impossibilità - di fornire la dimostrazione dell'esistenza di costi extracontabili, sostiene che: "... *anche in caso di accertamento induttivo l'ufficio nell'accertare il reddito effettivo, **qualora per determinati proventi non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente***".

La scelta del metodo da applicare nella quantificazione dei costi non può essere operata in modo arbitrario. Sul punto si è espressa la [sentenza n. 1166/2012 della Corte di Cassazione](#). I Supremi Giudici affermano la valenza insuperabile dell'articolo 109 del TUIR in caso di accertamenti analitico-induttivi mentre, **nell'ambito degli accertamenti analitico-puri, il costo dovrà essere calcolato in modo induttivo (forfettario)** dall'Agenzia delle Entrate stessa, **prescindendo quindi dagli elementi certi e precisi** richiesti dall'articolo 109 del TUIR.

Queste previsioni costituiscono **il presupposto di base su cui improntare la difesa del contribuente** dalle pretese dell'Agenzia delle Entrate. Nel caso in cui una società riceva un avviso di accertamento, emesso induttivamente, nel quale i costi non siano presi in considerazione dall'Agenzia delle Entrate, la società potrà *in primis*, attraverso l'istituto dell'accertamento con adesione e, successivamente, attraverso un ricorso in Commissione Provinciale, farsi riconoscere i maggiori costi sostenuti. Ovviamente, in ambito di accertamento induttivo-analitico, la società dovrà provare che i costi presentino i requisiti della certezza e precisione mentre, nel caso di accertamento induttivo, si reputa necessaria se possibile una ricostruzione basata su fatture o documentazione contabile certa, facendo comunque riferimento all'incidenza dei costi indicata dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Nota metodologica e tecnica dello Studio di settore.

Suddette prove sono da fornire anche se si è sottoposti a un accertamento induttivo-puro in quanto, come sancito dalla [Corte di Cassazione con sentenza n. 18016/2005](#): “... *non è detto che sempre ed in ogni caso a ricavi occulti corrispondano costi occulti; si da il caso (e quindi è possibile sostenere con pari fondamento la corrispondente presunzione) che a ricavi occulti siano accompagnati costi dichiarati in misura maggiore del reale.*”.

Si segnala infine la sentenza della [Suprema Corte n. 1122/2013](#) nella quale viene fissata **una linea di confine esistente tra l'accertamento induttivo puro e induttivo-analitico**. La sentenza riconosce all'Agenzia delle Entrate la facoltà di applicare l'accertamento induttivo-analitico anche nel caso in cui ci fossero i presupposti tali da consentire il ricorso all'accertamento induttivo-puro. È inoltre previsto che, anche nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate utilizzi documentazione extra-contabile ai fini dell'accertamento, lo stesso potrà essere considerato come accertamento induttivo-analitico, sempre che le scritture contabili societarie non siano disattese (Cassazione n. 1166/2012).