

## ACCERTAMENTO

---

### ***Evasore totale: costi deducibili solo se risultano da elementi certi***

di Marco Bargagli

Ai fini penali, l'[articolo 5 D.lgs. 74/2000](#) (rubricato “**omessa dichiarazione**”) sanziona con la **reclusione** da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di **evadere le imposte** sui redditi o sul valore aggiunto, **non presenta**, essendovi obbligato, una delle **dichiarazioni** relative a dette imposte, quando l'**imposta evasa** é **superiore**, con riferimento a **taluna delle singole imposte** ad **euro cinquantamila**.

La fattispecie in rassegna si realizza, solitamente, nell'ipotesi dei c.d. “**evasori totali**” ossia quei **soggetti totalmente sconosciuti al Fisco** che, pur **esercitando un'attività di impresa o di lavoro autonomo**, **non presentano la prescritta dichiarazione dei redditi**.

A questo punto l'Amministrazione finanziaria ha il potere, **anche sulla scorta di mere presunzioni legali**, di **ricostruire il reddito sottratto a tassazione** sulla base delle **seguenti direttrici**:

- a norma dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\) D.P.R. 600/1973](#) (c.d. **accertamento analitico – induttivo**), l'ufficio può procedere alla **rettifica del reddito d'impresa** delle persone fisiche 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 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;
- ai sensi dell'[articolo 39, comma 2, lett. d\) D.P.R. 600/1973](#), l'ufficio **determina il reddito d'impresa** sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con **facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili** e di avvalersi anche di “**presunzioni semplicissime**”.

Nella seconda ipotesi, l'accertamento denominato “**induttivo puro**” viene operato qualora le **omissioni accertate**, ossia 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 contabili**.

Nel corso di una **verifica fiscale eseguita nei confronti di un soggetto “evasore totale”** assume **particolare importanza**, ai fini dell'**accertamento induttivo**, valutare la **deducibilità dei costi sostenuti** nel rispetto delle **disposizioni previste dalla normativa di riferimento** e, in particolare, dall'[articolo 109 Tuir](#) (che detta i requisiti di **inerenza, competenza, certezza e obiettiva determinabilità**).

Infatti, l'eventuale **riconoscimento delle spese sostenute dal soggetto passivo**, ad **abbattimento del reddito imponibile induttivamente ricostruito da parte dell'ufficio finanziario**, riverbera i suoi effetti sull'ammontare **dell'imposta evasa** su cui comminare sia le **sanzioni amministrative** che quelle **penali-tributarie**.

In merito, anche **la prassi operativa** ha chiarito che: *“particolare cura dovrà essere posta dai verificatori, nell'ambito delle attività svolte nei confronti degli evasori totali e degli altri soggetti per i quali è applicabile l'accertamento induttivo puro, nell'acquisizione e valutazione dei dati e/o elementi relativi a costi, spese, oneri e altri componenti negativi, risultanti da elementi certi e precisi, ancorché non contabilizzati che dovranno essere puntualmente segnalati nel processo verbale di constatazione, in modo da agevolare l'attività degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate per la ricostruzione del reddito complessivo, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 109, comma 4, lett. b), Tuir, in base al 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”* (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III - parte V - capitolo 7 *“L'attività di contrasto al sommerso d'azienda e da lavoro”*, pag. 209 e ss.).

Di conseguenza, sulla base delle **indicazioni contenute nella citata circolare**, i verificatori dovranno:

- procedere allo **scrupoloso esame di ogni dato riferibile ai predetti elementi negativi di reddito** e *“alla successiva, ponderata, responsabile e motivata valutazione degli stessi, in piena aderenza al vigente quadro normativo”*;
- **evidenziare nel processo verbale di constatazione tutti i costi, le spese e gli altri oneri risultanti dai documenti fiscali attestanti acquisti di beni e servizi inerenti all'attività d'impresa o di lavoro autonomo**, indipendentemente dalla loro rilevazione in contabilità.

L'importanza della valutazione circa la **deducibilità dei costi sostenuti dal contribuente**, è stata **ribadita anche in sede penale** dalla suprema **Corte di cassazione**, con la **sentenza n. 21639 del 18.12.2017**.

Gli ermellini hanno richiamato la disciplina **prevista in tema di accertamento delle imposte sui redditi** che **legittima l'Amministrazione finanziaria**, nelle ipotesi di **omessa presentazione della dichiarazione** da parte del contribuente, a utilizzare anche le c.d. **“presunzioni semplicissime”** ossia quelle prive dei **requisiti di gravità, precisione e concordanza**.

Tuttavia, prosegue il giudice, **in sede ispettiva** occorre tenere conto delle **componenti negative di reddito emerse dagli accertamenti**, *“sicché qualora non sia possibile accertare i costi, questi possono essere anche determinati induttivamente”* (Corte di cassazione, Sezione V civile, 10 febbraio 2017, n. 3567), *posto che, diversamente, cioè laddove non si tenesse assolutamente conto dei costi di produzione del reddito, si considererebbe reddito d'impresa, costituente la base imponibile per il*

calcolo dell'imposta, il **profitto lordo anziché quello netto** (Corte di cassazione, Sezione V civile, 19 febbraio 2009, n. 3995)".

Inoltre in **tema di reati tributari**, per accertare l'ammontare dell'imposta evasa ai fini della verifica del superamento delle **soglie di punibilità**, le **regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile** subiscono limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento tributario, con la conseguenza che: **"i costi non contabilizzati debbono essere considerati solo in presenza di allegazioni fattuali da cui si desuma la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza"** (Corte di cassazione, Sezione III penale, 20 dicembre 2016, n. 53907; idem Sezione III penale, 15 settembre 2015, n. 37094)".

I supremi giudici di legittimità esprimono ulteriori considerazioni anche in tema di **correlazione costi-ricavi**.

Sul punto, a **parere della Corte**, deve anche considerarsi che **"qualora vengano accertati ulteriori ricavi rispetto a quelli dichiarati dal contribuente, nella determinazione del reddito imponibile non può non tenersi conto di tutti gli elementi - ricavi, proventi, costi ed oneri - che concorrono a formarlo"** (Corte di cassazione, Sezione III penale, 14 dicembre 1998, n. 13068), dovendosi ritenere in contrasto coi criteri applicabili ai fini della determinazione del reddito imponibile, e di conseguenza anche dell'imposta, **escludere** in linea di principio la **esistenza dei costi necessari per la sua produzione**".

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione  
**LA GESTIONE DELLA VERIFICA FISCALE POST  
CIRCOLARE GDF 1/2018**  
Scopri le sedi in programmazione >