

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

40

29 ottobre 2018

Costi relativi ai ricavi presunti a seguito delle **indagini finanziarie**

Problematiche sostanziali e processuali delle **società a "ristretta base"**

Semplificazioni in arrivo per **dichiarazioni e versamenti**

Accantonamenti al **fondo TFR** dei soggetti *IAS adopter* nel quadro RV del Mod. **REDDITI SC 2018**

Emissione della **fattura** per l'onorario del CTU: necessario un coordinamento tra norme civilistiche e fiscali

Nuove integrazioni al Codice del **Terzo settore**

Responsabilità amministrativa da reato della controllante per gli **illeciti commessi nell'interesse del gruppo**

Stati Uniti: un primo bilancio sulla riforma fiscale in vigore nel 2018

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale



Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

ISSN 1124-9307



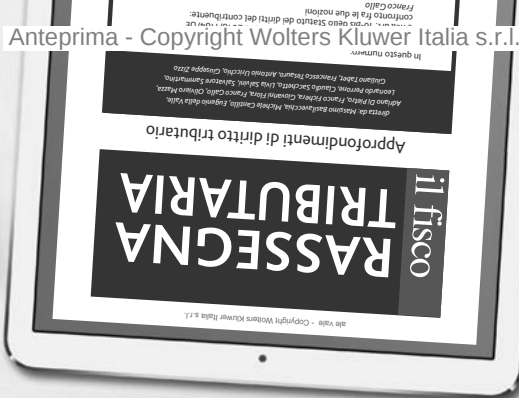
Cod. 231821

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

RIVISTA
il fisco
RINNOVO
2019

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



Rinnova il tuo abbonamento a il fisco. Prima, è meglio!



Ci sono occasioni che non puoi rimandare. Rinnova il tuo appuntamento con le migliori firme del panorama fiscale per il 2019:

perché avrai ogni settimana un punto di vista autorevole sul mondo professionale, aziendale e dell'amministrazione finanziaria.

perché per te una formula di abbonamento che comprende anche Pratica Fiscale e Professionale, Rassegna Tributaria e gli indispensabili Pocket.

perché rimarrai aggiornato sulle ultime novità grazie agli eBook Wolters Kluwer in omaggio... **e prima rinnovi più eBook avrai.**

RINNOVA SUBITO IL TUO ABBONAMENTO SU:
WWW.ILFISCO.IT/RINNOVI



OPPURE SCANSONA
DIRETTAMENTE IL QR-CODE

ALTRI VANTAGGI TI ASPETTANO

Se preferisci puoi procedere al rinnovo anche tramite bollettino postale o chiamando il **Numero Verde 800.916.935**.

Affrettati l'offerta è valida solo fino al 14 dicembre 2018.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2019 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2019, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2019, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2019, 4 numeri, 6 Pocket 385,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2019 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2019, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2019, 4 numeri, 6 Pocket 770,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2019 al 31.12.2019 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Accertamento

I costi relativi ai ricavi presunti a seguito delle indagini finanziarie	
di Gianfranco Ferranti	3807

Problematiche sostanziali e processuali delle società a "ristretta base"	
di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi	3815

Dichiarazioni

Semplificazioni in arrivo per dichiarazioni e versamenti	
di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi	3825

Accantonamenti al fondo TFR dei soggetti IAS adopter nel quadro RV del Mod. REDDITI SC 2018	
di Monica Manzini e Vito Morriello	3830

IVA

L'emissione della fattura per l'onorario del CTU: è necessario un coordinamento tra norme civilistiche e fiscali	
di Stefano d'Orsi e Stefania Prattichizzo	3836

Terzo settore

Nuove integrazioni al Codice del Terzo settore	
di Fabio Massimo Silvetti	3843

Reati

Responsabilità amministrativa da reato della società controllante per gli illeciti commessi nell'interesse del gruppo	
di Saverio Capolupo	3849

Fiscalità internazionale

Stati Uniti: un primo bilancio sulla riforma fiscale in vigore nel 2018	
di Salvatore Mattia	3858

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Accantonamenti - Fondi non previsti dal T.U.I.R. e non deducibili - Azzeramento del fondo - Tassazione come sopravvenienza attiva - Legittimità	
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Locatelli, Est. Guida - Ord. n. 18719 del 31 maggio 2018, dep. il 13 luglio 2018) con commento di Fabio Gallio e Fabio Berto	3863

IVA - Detrazione - Acquisto di benefit da erogare ai dipendenti - Spese generali accessorie alle attività economiche - Configurabilità - Detrazione dell'IVA su tali costi - Legittimità	
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Catallozzi - Ord. n. 22332 del 10 maggio 2018, dep. il 13 settembre 2018) con commento di Nadia Gentina e Giorgio Confente	3867

Sanzioni - Violazioni relative alla dichiarazione IVA - Indicazione di un credito inesistente - Sanzione - Applicazione secondo principio di proporzionalità - Necessità	
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cristiano, Est. D'Ovidio - Sent. n. 23506 del 5 luglio 2018, dep. il 28 settembre 2018) con commento di Marco Denaro	3871

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti negativi di reddito - Spese di regia - Deducibilità - Inerenza - Necessità - Esibizione del contratto - Insufficienza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Campanile, Est. Locatelli - Ord. n. 23698 del 17 luglio 2018, dep. il 1° ottobre 2018) con commento di Alessandro Borgoglio

3877

IVA - Detrazione - Applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva - Imposta erroneamente assolta dal cedente o prestatore - Diritto del cessionario o committente alla detrazione ex art. 1, comma 935, della Legge n. 205/2017 - Applicazione retroattiva della disciplina - Esclusione

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Triscari - Sent. n. 24001 del 23 maggio 2018, dep. il 3 ottobre 2018) con commento di Marco Peirolo

3881

Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche - Apertura di una borsa rinvenuta in sede di verifica - Necessità dell'autorizzazione del PM - Esclusione - Consenso di un dipendente del contribuente verificato - Sufficienza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Catallozzi - Ord. n. 24306 del 19 aprile 2018, dep. il 4 ottobre 2018) con commento di Alessandro Borgoglio

3885

Commissioni tributarie

Agevolazioni - Piccola proprietà contadina - Pertinenza del terreno agricolo - Applicabilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 178 del 18 settembre 2018, dep. il 21 settembre 2018) con commento di Antonio Piccolo

3889

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

3893

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 18719 del 31.05.2018, dep. il 13.07.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3863
n. 22332 del 10.05.2018, dep. il 13.09.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3867
n. 23506 del 5.07.2018, dep. il 28.09.2018 (Sez. trib.)	3871
n. 23698 del 17.07.2018, dep. il 1° 10.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3877
n. 24001 del 23.05.2018, dep. il 3.10.2018 (Sez. trib.)	3881
n. 24306 del 19.04.2018, dep. il 4.10.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3885

Commissioni tributarie

Reggio Emilia, n. 178 del 18.09.2018, dep. il 21.09.2018 (Sez. II)	3889
--	-------------

I costi relativi ai ricavi presunti a seguito delle indagini finanziarie

di Gianfranco Ferranti (*)

Il Comando Generale della Guardia di Finanza ha esaminato, nella circolare n. 1/2018, anche la questione riguardante la deducibilità dei costi "presunti" sostenuti dai contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e relativi ai ricavi o ai compensi la cui esistenza viene anch'essa "presunta" nell'ambito dei controlli effettuati tramite le indagini finanziarie. È stato, al riguardo, confermato l'indirizzo prevalente della giurisprudenza di legittimità nonché dell'Amministrazione finanziaria, in base al quale tali costi sono deducibili in sede di accertamento induttivo del reddito d'impresa mentre in caso di accertamento analitico o analitico-induttivo la deduzione è possibile soltanto se gli stessi risultano da elementi certi e precisi.

1. Premessa

Una delle questioni problematiche che si pone in merito agli accertamenti effettuati in seguito all'effettuazione delle indagini finanziarie è quella riguardante la **deduzione dei costi "presunti"** sostenuti dai contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e relativi ai ricavi o ai compensi la cui esistenza viene anch'essa "presunta" nell'ambito degli accertamenti in esame. L'art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce, con riguardo ai controlli relativi alle imposte sui redditi, che i **dati risultanti dalle movimentazioni bancarie** sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti di cui agli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito o che le stesse non assumono rilevanza a tale fine. Alle stesse condizioni sono, altresì, posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi.

La Corte di cassazione ha più volte affermato che in tali casi l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai detti conti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Tale principio è stato ritenuto valido anche ai fini dell'IVA, con riguardo alla presunzione di imponibilità delle operazioni confluite nelle movimentazioni bancarie poste a carico del contribuente dal D.P.R. n. 633/1972, art. 51, comma 2, n. 2.

Si tratta, quindi, di "una **presunzione legale *juris tantum***", che "può essere vinta dal contribuente soltanto se offre la prova liberatoria che dei movimenti sui conti bancari egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che gli accrediti e gli addebiti registrati sui conti non si riferiscono ad operazioni imponibili, occorrendo all'uopo che vengano indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi" (1).

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Così la ordinanza del 7 marzo 2018, n. 5346, che ha ri-

chiamato le precedenti pronunce n. 26111/2015 e n. 21800/2017.

Approfondimento

Accertamento

Il Comando Generale della Guardia di Finanza ha affrontato, nella circolare n. 1/2018 (2), numerose problematiche riguardanti le presunzioni relative ai versamenti e ai prelevamenti effettuate in occasione delle indagini finanziarie - nonché l'**onere della prova contraria**, che secondo la Corte di cassazione incombe in tali casi principalmente sul contribuente -, alcune delle quali hanno già formato oggetto di esame sulla *Rivista* (3).

In questa circolare è stata esaminata anche la questione concernente il **riconoscimento dei costi "presunti"**, aderendo all'indirizzo prevalente della giurisprudenza di legittimità nonché dell'Amministrazione finanziaria, in base al quale tali costi sono deducibili in sede di accertamento induttivo del reddito d'impresa mentre in caso di accertamento analitico o analitico-induttivo la deduzione è possibile soltanto se gli stessi risultano da elementi certi e precisi.

La Corte di cassazione ha, tuttavia, operato una "apertura" interpretativa nella sentenza del 10 giugno 2015, n. 12021, nella quale ha ritenuto possibile il riconoscimento dei costi in esame in misura forfetaria applicando una percentuale all'ammontare dei ricavi recuperati a tassazione, a condizione che venga argomentato l'*iter* logico seguito al fine di pervenire a tale determinazione.

Si tratta, peraltro, di una presa di posizione rimasta finora isolata, anche se la stessa Corte ha più volte riconosciuto la possibilità dei contribuenti di fornire la prova anche attraverso presunzioni semplici, rientrando le stesse a pieno titolo tra le prove tipiche disponibili per il giudice. Tali presunzioni vanno, però, sottoposte ad un'attenta verifica da parte dello stesso giudice, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti evidenziati dal contribuente, dai quali dedurre quelli ignoti.

Inoltre l'art. 109, comma 4, lett. b), secondo periodo, consente di dedurre i costi non imputati al conto economico che risultino specificamente afferenti a componenti positivi di reddito non

imputati al conto economico ma soltanto "se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi".

2. La giurisprudenza di legittimità e la prassi

La Corte costituzionale ha affermato, nella sentenza dell'8 giugno 2005, n. 225, che la presunzione legale stabilita dalle norme in materia di indagini finanziarie in esame non contrasta con l'art. 3 della Costituzione, "non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati dall'imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile". L'applicazione di tale presunzione agli **esercenti arti e professioni** è stata, invece, dichiarata incostituzionale con la sentenza n. 228/2014, i cui effetti appaiono, peraltro, estendibili, in base alla motivazione adottata, anche agli imprenditori che possono essere esclusi dall'IRAP per assenza del requisito dell'autonoma organizzazione.

La Corte di cassazione e l'Amministrazione finanziaria hanno, però, ritenuto che il principio affermato nella detta sentenza n. 225/2005 si applichi soltanto in presenza di **accertamento induttivo** del reddito, in quanto soltanto tale metodologia accertativa legittimerebbe il riconoscimento dei **costi anche in via presuntiva**. In presenza, invece, di un accertamento analitico o analitico-induttivo spetterebbe al contribuente fornire la prova specifica del sostenimento dei detti costi.

La Corte di cassazione ha, in effetti, affermato in numerose sentenze (4) che in presenza di accertamenti basati sull'**acquisizione dei movimenti bancari** "debbono essere considerati ricavi sia le operazioni attive che quelle passive, senza che si debba procedere alla deduzione preventiva di oneri e costi deducibili, essendo posto a carico del contribuente l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili

(2) Emanata il 27 novembre 2017 e recante il nuovo "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", con il quale sono state aggiornate le direttive concernenti l'esecuzione delle verifiche, dei controlli fiscali e delle indagini di polizia economico-finanziaria finalizzate al contrasto dell'evasione, dell'elusione e delle frodi fiscali, precedentemente contenute nella circolare n. 1/2008.

(3) Si veda G. Ferranti, "Il contraddittorio in occasione delle indagini finanziarie: il parere della Guardia di Finanza", in *il fisco*, n. 13/2018, pag. 1207; Id., "Le presunzioni derivanti dalle indagini finanziarie e la prova contraria del contribuente", in *il fisco*, n. 15/2018, pag. 1407; Id., "Prelevamenti dai conti banca-

ri delle imprese sotto la lente della Guardia di Finanza", in *il fisco*, n. 20/2018, pag. 1907; Id., "Le indagini sui conti dei terzi: l'analisi della Guardia di finanza", in *il fisco*, n. 21/2018, pag. 2013.

(4) Si vedano, tra le altre, le sentenze: del 9 settembre 2005, n. 18016; del 28 settembre 2005, n. 19003; del 5 dicembre 2007, n. 25365; del 26 maggio 2008, n. 13516; del 4 dicembre 2008, n. 28795; del 16 luglio 2010, n. 16730; del 6 ottobre 2010, n. 20735; del 20 luglio 2012, n. 12624; del 29 ottobre 2014, n. 22920; del 26 febbraio 2015, n. 3777; del 4 marzo 2015, n. 4314; del 12 maggio 2017, n. 11879.

li" (5). Non sarebbe, infatti, lecito "presumere che in ogni caso a ricavi occulti necessariamente corrispondano costi occulti. In punto di **onere della prova** circa l'esistenza e la deducibilità dei costi... l'onere della prova..., ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe al contribuente" (6). Inoltre "non è detto che sempre e in ogni caso a ricavi occulti corrispondano costi occulti; si dà 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" (7).

Nella sentenza n. 12624/2012, la Cassazione ha affermato che il contribuente, richiamando la sentenza della Corte costituzionale n. 225/2005, avrebbe mostrato "di confondere l'**accertamento analitico**, che bene può fondarsi anche su prova presuntiva legale utilizzando i dati contabili e bancari, con l'accertamento induttivo, che prescinde, invece, proprio dai dati contabili e bancari, in quanto inattendibili o talmente frammentati da essere inutilizzabili per la completa ricostruzione della situazione economico-patrimoniale del contribuente: solo in questo secondo caso, infatti, l'Ufficio finanziario, quando accerta con metodo induttivo i redditi/ricavi, è tenuto anche a determinare induttivamente i costi, mentre nel caso in esame, in cui l'avviso è stato emesso a seguito di accertamento condotto con metodo analitico (essendo stato quantificato il maggior importo dell'imponibile in base agli stessi dati dei documenti bancari), a fronte della prova presuntiva legale dei maggiori redditi, il contribuente che intenda avvalersi della deduzione di eventuali maggiori costi non indicati nella dichiarazione è tenuto a fornire la **prova certa delle eventuali componenti negative** di reddito non indicate nella dichiarazione o non registrate nelle scritture contabili. Non viene, dunque, in questione... la violazione del principio di correlazione costi/ricavi posto a base dell'accertamento della effettiva capacità contributiva, atteso che non è posto in dubbio che le somme prelevate dal conto bene possano essere destinate a pagamenti fuori bilancio, ad operazioni escluse dalle imposte o comunque a spese non necessariamente connesse all'acquisto di

beni e servizi impiegati nella produzione di ricavi/redditi, come sono le spese sostenute per le esigenze quotidiane. Viene piuttosto in questione - in considerazione dell'inversione dell'*onus probandi* determinato dalla presunzione legale - l'assolvimento da parte del contribuente dell'onere della prova avente ad oggetto proprio la dimostrazione che le somme prelevate dal conto sono state destinate ad impieghi non produttivi di reddito".

In ogni caso non è possibile fare appello, "in assenza di qualsivoglia argomentazione, ad un generico principio di equità, criterio del tutto irriuale ed estraneo alla normativa in esame" (8) ed è stato censurato il comportamento del giudice di appello che "ha tenuto conto di 'costi neri' relativamente ai corrispettivi che non erano stati registrati, o comunque annotati nei libri contabili, senza indicare nemmeno la fonte di essi, come pure la destinazione di certi prelevamenti effettuati sui conti bancari, ritenendo che questi dovessero essere portati in detrazione" (9). D'altra parte, l'attuale art. 109, comma 4, del T.U.I.R. ammette in deduzione dal maggior reddito accertato i costi che sono serviti a produrlo, anche se non imputati al conto dei profitti e delle perdite, ma "se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi" (10).

Nella sentenza n. 4314/2015 è stato affermato che la questione esaminata dalla Corte costituzionale "concerneva la specifica ipotesi di accertamento fiscale condotto con "metodo induttivo puro" e che il principio non è applicabile in presenza di un "accertamento analitico".

Nella sentenza n. 3777/2015 è stato ulteriormente precisato che, "come affermato più volte da questa Corte", in caso di "**accertamento induttivo**" fondato sulle risultanze di movimenti bancari si deve tenere conto, in ossequio al principio di capacità contributiva, "anche della incidenza percentuale dei costi, che vanno comunque detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati".

Di conseguenza, in base alla giurisprudenza della Suprema Corte "soltanto in caso di accertamento induttivo puro, ex art. 39, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, il Fisco deve riconoscere una **deduzione in misura percentuale forfetaria dei costi** di produzione mentre in ipotesi di

(5) Così la sentenza n. 28795/2008.

(6) Così la sentenza n. 19003/2005. Tale affermazione è stata richiamata nella sentenza n. 16730/2010.

(7) Così la sentenza n. 18016/2005, il cui contenuto è stato richiamato nella sentenza n. 25365/2007.

(8) Così la sentenza n. 25365/2007. Tale affermazione è stata

richiamata nella sentenza n. 16730/2010. Nella sentenza n. 20735/2010 è stata, peraltro, censurata la circostanza che il giudice di merito non abbia tenuto conto della mancanza di una domanda di valutazione equitativa.

(9) Così la sentenza n. 13516/2008.

(10) Così la sentenza n. 16730 del 16 luglio 2010.

accertamento analitico o analitico presuntivo (come le indagini bancarie) è il contribuente che deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l'esistenza dei presupposti per la deducibilità dei costi afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'ufficio possa o debba procedere al riconoscimento forfetario di componenti negativi" (11).

A tale orientamento interpretativo ha prestato adesione l'Agenzia delle entrate nella circolare del 19 ottobre 2006, n. 32/E, nella quale è stato affermato, richiamando la giurisprudenza della Suprema Corte, che in presenza di un accertamento analitico o analitico-induttivo "nessun margine si offre all'ufficio procedente ai fini di un possibile riconoscimento di componenti negative di cui non è stata fornita dal contribuente prova certa". Ciò in quanto l'art. 109, comma 4, del T.U.I.R. consente la deduzione dal reddito accertato dei costi che sono serviti a produrlo, anche se non imputati al conto dei profitti e delle perdite, soltanto "se e nella misura in cui risultano da **elementi certi e precisi**" (12).

Si ricorda che in tale disposizione è stabilito che "le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza". Si tratta del principio di **previa imputazione al conto economico**, al quale è, però, possibile derogare - come disposto nello stesso art. 109, comma 4 - in caso di: a) costi imputati in un esercizio precedente, la cui deduzione è stata rinviata in conformità alle norme fiscali che dispongono o consentono il rinvio (lett. a)); b) costi non imputabili al conto economico ma deducibili per disposizione di legge (lett. b), primo periodo); c) costi specificamente afferenti componenti positivi di reddito non imputati al conto economico, che sono ammessi in deduzione "se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi" (lett. b), secondo periodo).

Con riguardo a quest'ultima ipotesi, l'art. 2, comma 6-bis, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, ha precisato che "deve intendersi che le spese ed i componenti negativi sono imputati al conto dei profitti e delle perdite se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite,

indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento".

La detta previsione normativa - contenuta nella lettera b), secondo periodo - ha la funzione di riconoscere la deduzione di **spese e oneri non rilevati nelle scritture contabili**, qualora l'impresa dimostri che si tratta di costi specificamente connessi a ricavi e proventi del pari non rilevati nelle scritture contabili. Poiché, in caso di accertamento (da parte dell'Amministrazione finanziaria) di componenti positivi non iscritti nelle scritture contabili, questi concorrono comunque alla formazione del reddito d'impresa a norma del comma 3 del medesimo art. 109, la norma in commento consente di pervenire alla determinazione del reddito d'impresa in maniera omogenea, nel rispetto del principio di correlazione "costi-ricavi" (attraverso la deduzione dei costi occultati che hanno specificamente contribuito alla produzione dei ricavi altrettanto occultati) nonché, di riflesso, del presupposto impositivo sancito dagli artt. 1 e 72 del T.U.I.R. - in forza del quale la tassazione deve avere ad oggetto il "possesso dei redditi" e non dei soli ricavi - e del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione.

3. Il parere della Guardia di Finanza

Il Comando Generale della Guardia di Finanza aveva rilevato, nella circolare n. 1/2008 (13), che la sentenza della Corte costituzionale "è stata da più parti valorizzata come il definitivo riconoscimento della necessità di ammettere in deduzione, nell'ambito della procedura degli accertamenti bancari e finanziari, i costi desumibili dai prelevamenti non transitati in contabilità e non specificati quanto ai destinatari". Era stato, però, evidenziato che, dopo la detta sentenza, in due decisioni della Corte di cassazione (14) si era affermato che:

- alla presunzione dell'esistenza di ricavi occulti i contribuenti non possono rispondere con la mera affermazione di costi occulti, perché quando la legge inverte l'onere della prova il soggetto onerato non può vincere la presunzione legale mediante altra presunzione semplice, ma deve allegare e provare fatti concreti;
- non sempre a ricavi occulti corrispondono costi occulti, ma è possibile sostenere con pari fondamento la presunzione che a ricavi occulti

(11) Così la sentenza del 12 maggio 2017, n. 11879, nella quale viene fatto riferimento alle precedenti pronunce n. 20679/2014 e n. 25317/2014.

(12) Si è espressa in tal senso anche la sentenza n. 16730

del 16 luglio 2010.

(13) Parte V, capitolo 4, paragrafo 2.

(14) Sentenze n. 18016 e n. 19003 del 4 maggio 2005.