Giurisprudenza

In presenza di analitico-induttivo niente calcolo forfettario dei costi

9 Ottobre 2020

È il contribuente che in tale ipotesi deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l'esistenza dei presupposti per la deducibilità degli oneri relativi ai maggiori ricavi o compensi

immagine generica illustrativa

In tema di imposte sui redditi, l'amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale

forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro", mentre in caso di accertamento analitico o analitico-presuntivo è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario.

Lo ha stabilito la Cassazione con l'ordinanza n. 17365 del 19 agosto 2020, con cui ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate.

L'iter processuale e la pronuncia della Cassazione

La vicenda parte da un avviso di accertamento, con cui l'Agenzia delle entrate rideterminava i ricavi di un contribuente, sulla base dello studio di settore.

La Ctr Liguria, accogliendo parzialmente l'appello del contribuente, riconosceva l'esistenza di alcuni costi, ancorché non regolarmente documentati, ritenendo che l'esclusione della deducibilità forfettaria di componenti negativi fosse limitata solo ai casi di accertamento interamente analitico, cioè condotto sulla base delle stesse scritture contabili tenute dal soggetto passivo d'imposta.

Con il successivo ricorso per Cassazione l'Agenzia delle entrate denunciava violazione e falsa applicazione degli articoli 39, lettera d), del Dpr n. 600/1973, 62-sexies del Dl n. 331/1993, 109 del Tuir e 2697 cc, in quanto la Ctr ha errato, poiché in caso di accertamenti come quelli fondati sugli studi di settore, è dovere dell'ufficio dedurre i costi e gli oneri correlati ai maggiori ricavi solo in

relazione alle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti ovvero siano state indicate e dimostrate dal contribuente.

Nell'accogliere il ricorso, la Cassazione ricorda che, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, soltanto in caso di accertamento induttivo puro (ex articolo 39, comma 2, Dpr n. 600/1973) il Fisco deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfetaria dei costi di produzione, mentre in ipotesi di accertamento analitico o analitico-presuntivo (come le indagini bancarie o quelle da studio di settore) è il contribuente che deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l'esistenza dei presupposti per la deducibilità di costi afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'ufficio possa o debba procedere al riconoscimento forfetario di componenti negativi (cfr Cassazione nn. 22868/2017, 25317/2014 e 20679/2014).

Tale principio, enunciato in tema di indagini bancarie, risulta applicabile in genere ai casi di accertamento analitico-induttivo come quelli basati sugli studi di settore. Sul punto, infatti, secondo la giurisprudenza, i parametri o studi di settore, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'ufficio dell'accertamento analitico-induttivo (ex articolo 39, primo comma, lettera d), del Dpr n. 600/1973), che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (cfr Cassazione n. 3415/2015).

Nel caso in esame, l'amministrazione finanziaria, nell'applicare lo studio di settore, aveva rideterminato in contraddittorio i ricavi del contribuente, tenendo conto della circostanza dedotta da quest'ultimo in ordine alla prassi di rivolgersi ad artigiani esterni per contenere i costi delle prestazioni lavorative dipendenti (con conseguente aumento delle spese per prestazioni diverse).

Nel riconoscere la deducibilità di ulteriori costi in assenza di alcun supporto probatorio la Ctr si è discostata da tali principi; di conseguenza, la sentenza è stata cassata senza rinvio.

Osservazioni.

Sul punto, ricordiamo che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente o di contabilità completamente inattendibile,

l'amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni "supersemplici", anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dall'articolo 75 (ora 109) del Tuir (Dpr n. 917/1986) in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente (cfr Cassazione nn. 26748/2018, 19191/2019, 13119/2020 e Corte costituzionale n. 225/2005). Va, infatti, applicata l'imposta sull'utile netto, ossia portando in deduzione i costi non registrati, sia pure forfettariamente stabiliti.

La Cassazione ha chiarito che tale determinazione può avvenire solo in caso di accertamento induttivo puro, non quando l'amministrazione proceda a una rettifica prendendo come riferimento la contabilità del contribuente (analitica o analitica-induttiva).

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/presenza-analitico-induttivo-niente-calcolo-forfettario-dei-costi>