# Gestione antieconomica: la parola al contribuente

di Francesco Buetto

**Pubblicato il 31 Marzo 2014**

una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia aziendale, incombe su quest'ultimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie e credibili spiegazioni

Con la sentenza n. 1839 del 29 gennaio 2014 la Corte di Cassazione, in presenza di elementi presuntivi di sicura rilevanza probatoria, desunti dalla sostanziale antieconomicità del comportamento della titolare di una ditta di abbigliamento al dettaglio, che aveva dichiarato una percentuale di ricarico, del 9,78%, del tutto irragionevole in relazione al settore di appartenenza della medesima, ha affermato che, sia in materia di imposte dirette che di IVA, "*una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia aziendale, incombe su quest'ultimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni. In difetto, sarà pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600/73 e 54 del d.P.R. n. 633/72, anche mediante il ricorso ai parametri presuntivi di cui all'art. 3 L.549/95 (Cass. 6918/13; 11599/07)*".

Osserva la Corte che, "*il potere accertativo dell'Ufficio, ai sensi delle disposizioni succitate, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia applicato i parametri presuntivi, personalizzati in relazione alla specifica situazione del contribuente, ed abbia soppesato e disatteso le contestazioni proposte da quest'ultimo in sede amministrativa, non può ritenersi condizionato da alcun altro incombente. E neppure tale potere di accertamento potrebbe considerarsi in alcun modo impedito dalla regolarità della contabilità tenuta dal contribuente, che non può costituire – a fronte di una condotta antieconomica del medesimo sintomatica dell'evasione di imposta – neppure una valida prova contraria in presenza degli elementi presuntivi desumibili dai parametri suindicati (cfr., ex plurimis, Cass. 7871/12; 6929/13; 3197/13)*".

Nel caso di specie, l'Ufficio ha correttamente effettuato, su circa il 90% della merce esistente in magazzino, "*una comparazione tra i prezzi dei capi esposti in vendita e le relative fatture di acquisto e, tenendo conto del ricarico assai modesto (9,78%) esposto dalla contribuente in dichiarazione, abbia – di poi – correttamente operato, in assenza di elementi di segno contrario forniti dalla F., un ricarico nella misura del 40%, secondo la media aritmetica semplice; criterio, questo, peraltro neppure espressamente*


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

*censurato dalla CTR. A fronte di tali elementi, il giudice di appello si è, invero, limitato – peraltro in contrasto con l'indicata misura del monte merci esaminate dall'Ufficio (90%)- ad una generica allegazione circa il fatto che l'accertamento si sarebbe fondato "su dati parziali", senza, tuttavia, dedurre espressamente, motivando al riguardo, che il campione di merce fosse inadeguato per qualità e quantità (Cass. 7653/12)*".

Inoltre, prosegue la Corte, "*la sentenza impugnata appare, per vero, affetta anche dal censurato vizio motivazionale, laddove, dopo avere chiaramente affermato che "la bassa percentuale di ricarico dichiarata" costituisce "un sicuro indizio di evasione fiscale", ha dipoi, del tutto contraddittoriamente, fondato la decisione essenzialmente sulla ritenuta "regolarità della documentazione contabile"; dato, questo, tra l'altro, di per sé non significativo sul piano probatorio – come dianzi detto – a fronte di una condotta della contribuente costituente sicuro indizio di evasione*".

## Brevi considerazioni

Di recente, con sentenza n. 16642 del 29 luglio 2011 (ud. del 9 marzo 2011) la Corte di Cassazione aveva già ritenuto che il comportamento manifestamente contrario agli ordinari canoni dell'economia e dell'attività dell'impresa legittimasse l'Amministrazione finanziaria all'accertamento analitico induttivo (anche attraverso gli elementi desunti dalle percentuali di ricarico) incombendo al giudice di merito, che disattende i rilievi dell'ufficio impositore, motivare adeguatamente in ordine all'assenza di violazioni di norme tributarie. "*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possono essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi, ed in tale contesto è ammissibile un accertamento analitico - induttivo, il quale tenga conto delle poste passive indicate dal contribuente, per ricostruire i ricavi effettivi; trattasi, in tal caso, non già di accertamento induttivo* 'tout court'*, ma di accertamento analitico-induttivo, che è sempre legittimo quando l'esposizione dei ricavi sia talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione (in termini,* ex plurimis*, v. Cass. 31.10.2005, n. 21165)*". In tal caso "*in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie*" (v. Cass. 8.7.2005, n. 14428; cfr. 16.1.2009, n. 951; 26.11.2007, n. 24532; 5.10.2007, n. 20857; 18.5.2007, n. 11559). Nel caso allora sottoposto all'attenzione della Suprema Corte l'antieconomicità della gestione aziendale risultava presunta dall'Ufficio dalla riduzione dei ricavi della società conseguente all'applicazione di una percentuale di ricarico ridotta dall'89,34% del 1993 (in linea con i risultati degli anni precedenti), al 34,96%, come nella più favorevole delle ipotesi calcolato dall'Ufficio per il 1994. In presenza di tale situazione il giudice del gravame ha ritenuto di confermare l'illegittimità dell'accertamento sulla base di un'apparentemente articolata motivazione, "*che però non soddisfa l'unica fondamentale esigenza di comprendere se la condotta della società non sia in realtà da*


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

*ritenersi posta in essere in violazione delle disposizioni tributarie sulla determinazione del reddito d'impresa, e più propriamente orientata ad occultare redditi della B. dirottandoli sulla controllante C., onde sottrarli a tassazione e conseguente versamento di ulteriori imposte*". Conclusivamente, pertanto, "*il giudice del gravame con la sentenza impugnata non solo ha mostrato di non considerare adeguatamente che l'antieconomicità della gestione di una società non può legittimamente dipendere, sotto il profilo fiscale, da politiche di gruppo volte semplicemente a dirottare i ricavi dall'uno all'altro soggetto, senza una valida comprovata giustificazione, ma ha anche del tutto trascurato di fornire spiegazioni sufficienti in ordine al fatto che la sola vendita al prezzo di costo degli accessori alla C. possa esser valsa ad assorbire il divario riscontrato tra le diverse percentuali di ricarico accertate dall'Ufficio con riferimento al 1994 e agli anni immediatamente precedenti*".

La norma che dà forza agli uffici è l'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui "… *l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti*" (ai fini IVA trova applicazione l'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972).

E ancora con la sentenza n. 26167 del 6 dicembre 2011 (ud. 6 luglio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che "*la giurisprudenza è da tempo orientata a sostegno dell'affermazione che, a fronte di condotte aziendali che risultano in netto contrasto con le leggi del mercato, compete all'imprenditore dimostrare, in modo specifico, che la differenza negativa tra costi di acquisto e prezzi di rivendita, emersa dalle scritture contabili, non è dovuta all'occultamento di corrispettivi, ma trova valide ragioni economiche che la giustificano (*ex pluribus, *Cass. n. 8068/2010; n. 11242/2011). La circostanza, invero, che una impresa commerciale dichiari, ai fini dell'imposta sul reddito, per più anni di seguito rilevanti perdite, nonché una ampia divaricazione tra costi e ricavi, costituisce una condotta commerciale anomala, di per sè sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, cui corrisponde, in materia di Iva, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, a meno che il contribuente non dimostri concretamente la effettiva sussistenza delle perdite dichiarate (v. Cass. n. 21536/2007, nonchè, da ultimo, quanto all'omologa affermazione di presunta esistenza di proventi non dichiarati, correttamente desunta dall'anomalia contabile costituita dal disavanzo di cassa, Cass. n. 11987/2011; n. 24509/2009; n. 27585/2008)*". La presenza di scritture contabili formalmente regolari non preclude all'amministrazione finanziaria di procedere, legittimamente, all'accertamento analitico induttivo dei ricavi (o del reddito d'impresa) dichiarati da un contribuente che, nel corso dell'esercizio controllato, abbia posto in essere un comportamento palesemente antieconomico. "*Da qui, il conseguente spostamento dell'onere della prova a carico di quest'ultimo, il quale, dal canto suo, deve validamente motivare quelle scelte imprenditoriali non in linea con i criteri di economicità (cfr. per tutte Cass. n. 98/2003; n. 6337/2002). A questi insegnamenti si è attenuta l'impugnata sentenza, per cui è consequenziale dedurne l'infondatezza, innanzi tutto, del sesto motivo nella parte afferente, atteso che - in presenza di una pluriennale condotta antieconomica - l'onere della prova, appunto, si inverte a carico dell'imprenditore*". La sentenza di merito, inoltre, indica le ragioni per cui ha ritenuto non plausibile la


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

spiegazione fornita dal contribuente: la politica aggressiva di ribasso dei prezzi comunque non poteva giustificare il riscontro di un volume d'affari dichiarato in misura costantemente inferiore agli acquisti, " *considerato che la regola alla quale si ispira chiunque svolga un'attività economica è (semmai) quella di ridurre i costi*".

La rettifica analitica, con posta induttiva sui ricavi, di cui all'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/1973, consente infatti di ricostruire i ricavi, in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, da rendere inattendibili le risultanze documentali per mancanza delle garanzie inerenti a una contabilità sistematica.

Per giurisprudenza costante della Corte di Cassazione[1] *"il procedimento presuntivo consiste nella interpretazione di un fatto certo - in quanto pacificamente riconosciuto o acclarato dal giudice attraverso i mezzi di prova legittimamente acquisiti, o desumibili dalle nozioni di fatto che rientrano nell'ambito della comune esperienza - per risalire ad un fatto ignoto, che costituisce in se stesso oggetto del thema probandum e che viene ritenuto provato in quanto correlato con logica conseguenzialità al primo. Devesi tener presente al riguardo: che gravi sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, precisi sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione, e concordanti sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi. In altre parole, la gravità dell'elemento indiziario ne esprime la capacità dimostrativa in funzione del tema della prova, la precisione risponde a una esigenza di univocità, e la concordanza soddisfa la necessità di una valutazione integrata e complessiva di tutti gli elementi che presentino singolarmente una almeno parziale rilevanza probatoria positiva. Peraltro, non si richiede che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignorato come l'unica conseguenza possibile secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, essendo sufficiente invece che, alla luce delle regole di esperienza e secondo l'id quod plerumque accidit, il fatto ignoto sia desumibile alla stregua di un canone di probabilità con riferimento a una connessione di accadimenti ragionevolmente verosimile in base a un criterio di normalità"*[2].

Pur legittimo indirizzare il controllo sugli aspetti gestionali, economici e finanziari più significativi e rilevanti ai fini fiscali, resta fermo che *"il fisco non può certo interferire nel merito delle scelte imprenditoriali, disconoscendo la deducibilità di costi sostenuti in operazioni che, a posteriori, si sono rilevate un cattivo affare, né sindacare sulla necessarietà o meno di un costo"*[3].

Comunque, rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato.

Pertanto, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento del reddito d'impresa ai sensi dell'art.39, primo comma, lett.d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, il quale consente di desumere l'esistenza di ricavi non dichiarati anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti.

31 marzo 2014

Francesco Buetto

1 Fra le altre, Cass., Sez.I, Sent. del 28 agosto 1996, n.7931.

2 In senso conforme, Cass.,Sez.I, Sent. del 14 agosto 1992, n.9583; Sez.I, Sent.del 26 novembre 1994, n.10058; Sez.I, Sent. del 3 dicembre 1994, n.10408.

3 LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag.579


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D