Accertamento analitico o analitico-induttivo. Esclusa la possibilità della deduzione percentuale dei costi. Riconoscimento in misura forfettaria in base dei ricavi solo nell'induttivo "puro"

LE MASSIME DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



L'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo '*puro*' *ex* art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, 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 dell'Agenzia delle entrate possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario. Questo il principio statuito dalla VI sezione civile della Corte di

cassazione nell'ordinanza 28322 del 5 novembre 2019 **(di seguito riportata).**

Nonostante si tratti di un orientamento già espresso in precedenza dalla Corte (*cfr.* Sez. V, n. Ordinanza n. 22868 del 29/09/2017 – *Presidente: Bielli, Relatore: Tedesco*), l'*iter* argomentativo dell'ordinanza 28322/2019 si è rivelato di estremo interesse in relazione ai richiami a noti "precedenti" in tema di onere della prova dell'inerenza del costo, anche ai fini della detrazione dell'IVA.

Il testo integrale dell'ordinanza n. 28322 del 5 novembre 2019 della Corte Suprema di Cassazione, Sezione VI – Tributaria

Presidente: Greco , Relatore: Luciotti

OGGETTO: ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI – Accertamento induttivo – Redditi d'impresa – Accertamento del reddito di impresa con metodo induttivo – Criteri – Obblighi dell'Amministrazione finanziaria – Ricostruzione della situazione reddituale complessiva – Necessaria valutazione dei costi per la determinazione dei profitti – Necessità di tenere conto delle componenti negative del reddito – Sussistenza – Metodo analitico o analitico presuntivo – Deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione come nei casi di accertamento induttivo "*puro*" – Esclusione – Conseguenze – Costi deducibili – Onere probatorio a carico del contribuente – Art. 39, comma 2, lett. *d)*, del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 – Art. 109 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917 – Art. 2697 c.c.

Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. VI Civile Tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Antonio Greco (Presidente), Dott. Lucio Luciotti (Relatore/Consigliere), Dott. Antonio Francesco Esposito, Dott. Rosaria Maria Castorina, Dott. Antonella Dell'Orfano (Consiglieri), ha pronunciato la seguente:

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n. –/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. –, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

(ricorrente)

contro

FALLIMENTO C. S.r.l., in persona del curatore;

(intimato)

avverso la sentenza n. 291/02/2017 della Commissione tributaria regionale della LIGURIA, depositata in data 27/02/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 09.07.2019 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI.

Fatto e Diritto

La Corte,

costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380-*bis* c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. *e)*, dell'art. 1-*bis* del D.L. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 197/2016, osserva quanto segue:

1. Con la sentenza in epigrafe indicata la C.T.R. ligure, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento di un maggior reddito d'impresa, ai fini IVA, IRPEG ed IRAP per l'anno d'imposta 2005, emesso ai sensi degli artt. 55 D.P.R. n. 633 del 1972 e 41 D.P.R. n. 600 del 1973, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sfavorevole sentenza di primo grado sostenendo la deducibilità dei costi e dell'IVA risultanti dalle fatture passive regolarmente registrate dalla società contribuente, ritenendo che da tali fatture, non disconosciute dall'Amministrazione finanziaria, "si desumono sia i costi che la loro inerenza";

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui non replica l'intimato.

3. Con il primo motivo di ricorso la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 41 D.P.R. n. 600 del 1973, 55 D.P.R. n. 633 del 1972, nonché 2727 e 2697 cod. civ., sostenendo che aveva errato la C.T.R. a desumere la sussistenza dei requisiti di deducibilità dei costi e di detraibilità dell'IVA (inerenza, competenza, certezza e determinabilità), dalle sole fatture passive registrate dalla società contribuente, cui incombeva il relativo onere probatorio.

4. Con il secondo motivo, dedotto in via subordinata, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, sostenendo che la C.T.R. aveva comunque errato ad annullare l'avviso di accertamento invece di rideterminare l'imponibile tassabile

una volta quantificati, anche in maniera percentuale, i costi sostenuti dalla società contribuente.

5. Con il terzo motivo la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 109 D.P.R. n. 917 del 1986, 2697 cod. civ. e 19, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972, per avere la C.T.R. riconosciuto la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'IVA soltanto sulla base di quanto risultante dalle sole fatture passive, in mancanza di "documentazione retrostante", quali "contratti, corrispondenza aziendale, pagamenti, ecc.", idonea a provare la sussistenza dei requisiti di inerenza, competenza, certezza e determinabilità di quei costi.

6. I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati e vanno accolti.

7. Al riguardo questa Corte ha affermato che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o a costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta. La corretta applicazione del principio concernente la distribuzione dell'onere della prova dettato dall'art. 2697 cod. civ. impone quindi al giudice di merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza

di detto onere” (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11205 del 16/05/2007, Rv. 599458).

7.1. Si è quindi precisato che “In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l’onere della prova dell’esistenza, dell’inerenza e, ove contestata dall’Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall’imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l’importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all’oggetto dell’impresa” (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21184 del 08/10/2014, Rv. 632824).

8. Con specifico riferimento alla detraibilità dell’IVA, si è affermato che “In tema di IVA, il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d’impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo” e che, ai fini della detrazione di un costo, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell’onere di dimostrare l’imponibile maturato, la prova dell’inerenza del medesimo quale atto d’impresa, ossia dell’esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18904 del 17/07/2018, Rv. 649772-01 e 02).

8.1. Si è quindi ribadito che “In tema di IVA, ai fini della detrazione dei costi, non è sufficiente l’avvenuta contabilizzazione degli stessi, dovendo il contribuente dimostrarne, nell’ipotesi di contestazione dell’Amministrazione finanziaria, anche l’esistenza,

l’inerenza e la coerenza economica” (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22940 del 26/09/2018, Rv. 650686). In tale pronuncia la Corte ha spiegato che “In base agli insegnamenti in materia della Corte di Giustizia (v. fra le altre Corte di Giustizia 8 maggio 2008, in cause riunite C-95/07 e C-96/07 – **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**), il diritto di detrazione è connesso alla effettività dell’operazione (requisito sostanziale) e non può essere subordinato al rispetto di adempimenti od obblighi meramente formali. Infatti, nella determinazione dell’IVA, la detrazione di cui all’art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, non si relaziona, invero, alla formale corresponsione dell’imposta, che il soggetto passivo afferma a sua volta assolta o dovuta per l’acquisto di beni o servizi nell’esercizio dell’impresa, ma richiede che l’IVA sia effettivamente dovuta, e cioè che tale imposta corrisponda ad operazioni effettivamente poste in essere e ad essa soggette, in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della sesta Direttiva del Consiglio CEE n. 77/388 e del principio affermato dalla Corte di Giustizia (v. ad esempio sentenza 13 dicembre 1989, C-342/87). Pertanto, ciò che rende possibile la detrazione non è (soltanto) la realtà documentale della fattura quanto l’effettività dell’operazione e il suo corretto assoggettamento all’imposta esattamente dovuta per quel tipo di operazione”.

9. Orbene, premesso quanto innanzi in diritto, la C.T.R. ha omesso di applicare alla vicenda esaminata i superiori principi, limitandosi a riconoscere la deducibilità dei costi e la detraibilità dell’IVA sulla base delle sole fatture passive, che, come detto, è elemento necessario ma da sé solo insufficiente quando l’Amministrazione finanziaria si è limitata, come nel caso in esame, a riconoscere la sola regolarità formale della documentazione contabile.

In definitiva, la deducibilità dei costi *ex* art. 109 TUIR così come la detraibilità dell'IVA risultante dalle fatture passive non può essere riconosciuta sulla base della sola regolarità formale della documentazione contabile, essendo necessaria una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre l'importo anche l'esistenza, la ragione e la coerenza economica della spesa.

Alla stregua delle suesposte considerazioni il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla competente C.T.R. che valuterà la riconoscibilità dei costi anche applicando, con riferimento alle imposte sui redditi, il **principio** secondo cui "**l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo 'puro'** *ex* art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, 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" (Cass. n. 22868 del 2017; v. anche Cass. n. 9888 del 2017).

Al giudice del rinvio è demandata anche la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 09/07/2019