
Le operazioni inesistenti: i limiti alle deduzioni

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 8 Febbraio 2012

in sede di determinazione del reddito d'impresa, quali sono i rischi ad utilizzare, come costi deducibili, fatture considerate inesistenti?

Premessa

“... ai fini della determinazione del reddito di impresa, anche i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti possono essere dedotti, purché il contribuente ne dimostri l'effettiva sussistenza, l'ammontare e l'inerenza”.

Questo, in sintesi, il principio enucleabile dalla copiosa sentenza della Suprema Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile, n. 19786, pubblicata il 27 settembre 2011.

La vicenda

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia **rigettava** l'appello proposto da una S.r.l., e accoglieva, invece, l'appello incidentale proposto dalla Agenzia delle Entrate avverso la decisione di *prime cure*, con la quale era stato parzialmente accolto il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti di tre avvisi ai accertamento, emessi a seguito dell'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte e sanzioni per IRPEG e ILOR, relative gli anni 1994, 1995 e 1996.

Fondatezza degli addebiti

In particolare, il **giudice d'Appello** riteneva pienamente fondati gli addebiti mossi dall'Ufficio alla contribuente, in relazione:

- all'effettuata deduzione di costi, consistenti in esborsi a favore di società con sede legale a Londra, per operazioni ritenute inesistenti;
- all'indeducibilità dei canoni relativi alla locazione di un immobile ad uso foresteria, concesso, in realtà, in uso gratuito ad un dipendente.

Costi indebitamente dedotti

In particolare, i costi indebitamente dedotti erano riconducibili al pagamento dei modelli, da parte della società straniera, la quale provvedeva, poi, a rifatturare alla società italiana lo stesso importo accreditato ai modelli, maggiorato di una commissione pari al 15%, quale compenso per lo svolgimento dell'attività di "scouting" (consistente nella scelta e gestione degli indossatori).

A ben vedere, quindi, la società estera offriva un servizio non gestionale – operativo, ma puramente finanziario, allo scopo di facilitare il pagamento dei modelli che veniva effettuato dietro precise indicazioni e con determinazione degli importi da corrispondere da parte della società italiana.

Ricorso in Cassazione

Avverso la sentenza della CTR lombarda, la S.r.l. ricorreva per la cassazione, articolando sette motivi, ai quali replicava con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

In particolare, la società deduceva la violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 75 del T.U.I.R. (ora art. 109), in quanto:

- l'impugnata sentenza avrebbe finito con il fondare la decisione della controversia sul parametro della mera "verosimiglianza", nel senso che l'art. 75 del D.P.R. n. 917/86 "escluderebbe dal novero degli elementi che partecipano al calcolo del reddito di impresa quelli da stimarsi come (soltanto) verosimili".

Ai sensi dell'articolo 109 del Tuir (già articolo 75) sono deducibili i componenti negativi dal reddito di impresa a condizione che la loro esistenza sia certa, se sono determinabili nel loro ammontare e se inerenti ad attività da cui derivano i ricavi, indipendentemente dal fatto che gli stessi costi siano o meno documentati con fattura.

Per le imposte dirette, a differenza di quanto previsto per l'Iva, la regolarità della fattura è elemento irrilevante ai fini della deducibilità di un costo, consentita tutte le volte in cui vengono soddisfatte le condizioni dell'articolo 75, comma 4, Tuir (nel testo previgente, applicabile alla fattispecie in esame *ratione temporis*), secondo il quale "le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi".

Motivi della decisione

Ad avviso della Suprema Corte le censure mosse dalla ricorrente si sono rilevate del tutto prive di fondamento. Conseguentemente, il ricorso principale è stato rigettato.

Il Giudice delle Leggi ha osservato che – a norma dell'art. 75, c. 4 del D.P.R. n. 917/1986 (nel testo precedente, applicabile alla fattispecie in esame *ratione temporis*):

- “le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”.

Inoltre, l'art. 5 del D.P.R. n. 695/96 ha **abrogato il comma 6 dell'art. 75 D.P.R. n. 917/86**, il quale:

- escludeva la deducibilità delle spese o altri componenti negativi in caso di omessa o irregolare registrazione nelle apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi.

Ampliamento regime della prova

Dalla novella ne è, pertanto, derivato un consistente ampliamento del regime della prova dei costi da parte del contribuente, atteso che:

- **tale dimostrazione in ordine alla sussistenza dei componenti negativi del reddito può essere ora fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili.** E, tuttavia, e pur sempre indispensabile che siffatti elementi di prova siano dotati dei requisiti della “certezza” e della “precisione”, prescritti dal c. 4 dell’art. 75 D.P.R. n.917/86.

Da quanto sopra, - prosegue la Corte – ne deriva che:

- ai fini della determinazione del reddito di impresa, anche i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti possono essere dedotti, purché il contribuente ne dimostri l’effettiva sussistenza, l’ammontare e l’inerenza.

Onere della prova

Il che equivale a dire che l’effettività del costo esposto postula, pur sempre, la dimostrazione della sua precisione e certezza sul piano oggettivo (prova dell’esistenza di detto elemento negativo del reddito e del suo preciso ammontale), ancorché il soggetto che ha effettuato la prestazione, che dà luogo alla spesa dedotta, sia diverso dall’emittente le fatture per operazioni inesistenti (ctr. Cass. 3305/09, 1147/10).

In buona sostanza, gli Ermellini hanno chiarito che pur in presenza di un ampliamento del regime di prova dei costi da parte del contribuente, quest’ultimo resta pur sempre tenuto a dimostrare l’effettiva sussistenza nonché l’ammontare degli assunti costi.

Prova che può essere fornita anche con i mezzi diversi dalle scritture contabili purché costituenti elementi certi e precisi, come prescritto dall’articolo 75, comma 4, T.U.I.R.

Ampliamento regime della prova

Ebbene, nel caso di specie, la Corte non ha ritenuto assolto l’onere probatorio da parte della Società.

Infatti, la stessa, a fronte degli elementi probatori utilizzati dall'ufficio, costituenti presunzioni gravi, precise e concordanti e comprovanti l'inesistenza soggettiva delle operazioni che avrebbero dato origine ai costi, non ha fornito nessun elemento "certo e preciso" di prova circa la loro oggettiva sussistenza.

Con la conseguenza che, non essendo stata provata l'effettività del servizio reso anche da un soggetto terzo e diverso da quello che ha fatturato, sono risultate non deducibili dal reddito le spese fatturate da una società fittizia, anche se inerenti all'attività della società che avrebbe voluto ridurre.

8 febbraio 2012

Antonio Gigliotti