
I costi non documentati sono indeducibili per l'impresa

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 6 Novembre 2014

Il Fisco può negare la deduzione dei costi fra società quando questi sono mal documentati nella contabilità verificata.

La Corte di Cassazione con la sentenza n.19593, del 17 settembre 2014, ha affermato che **l'amministrazione finanziaria può non riconoscere determinati costi sostenuti tra società se questi sono mal documentati e strumentali al bilancio.**

Costi mal documentati in bilancio e contenzioso tributario

Nel caso in esame la Commissione Tributaria Regionale rigettando l'appello di una SRL confermava integralmente la sentenza di primo grado che, in controversia avente ad oggetto avviso di accertamento ai fini IPERG ed ILOR per l'anno 1996, aveva parzialmente accolto il ricorso della contribuente, mantenendo l'atto impositivo, esclusivamente, in ordine al disconoscimento di costi per incremento del canone di fitto di azienda (aumentato dall'0,5% e al 2% del volume di affari) poiché non previsto da scrittura privata registrata e, quindi, privo di data certa.



I giudici di prime cure rilevato che tra le due società (locatrice e locataria) vi erano legami, per essere i rispettivi legali rappresentanti parenti, riteneva che l'aumento del canone, oltre a non apparire suffragato dalle risultanze di bilancio né dalla nota integrativa, avesse finalità elusiva quale risultante anche da altri elementi.

Avverso la sentenza sfavorevole la SRL, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, ha proposto ricorso in Cassazione.

I motivi del ricorso in Cassazione

La SRL nel ricorso in Cassazione ritiene nulla la sentenza della CTR perché si basa su una rilevata elusione fiscale che non era stata oggetto né dell'avviso di accertamento, né delle questioni introdotte in giudizio dalle parti.

In particolare, la SRL, rilevato che l'atto impositivo impugnato aveva, recuperato a tassazione costi per fitti passivi ritenuti indeducibili per mancanza del requisito della certezza (il relativo contratto non era registrato ed era privo di data certa e gli incrementi dei fitti non erano, comunque, previsti in contratto), deduce come il Giudice di appello avesse motivato la decisione argomentando la legittimità della pretesa fiscale con l'elusività della operazione (ex art. 37 bis DPR n. 600/73) sulla quale non risultava basato l'avviso di accertamento, né le parti avevano disquisito.



La SRL ritiene che vi sia stata violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis, del DPR n. 600/73 perché i giudici della CTR avevano applicato, nella specie, la norma suindicata il cui ambito di operatività è limitato alle operazioni nominate dal comma 3, tra le quali non rientra quella oggetto di rilievo.

Gli oneri probatori

La problematica della partizione degli oneri probatori riguardo all'inerenza dei componenti negativi di reddito, è un tema che nella giurisprudenza di legittimità è praticamente costante nel ritenere che sia onere del contribuente provare non solo l'effettività, ossia l'avvenuto sostenimento del costo, ma altresì l'inerenza dello stesso rispetto all'attività dell'impresa: in realtà la fattispecie decrementativa della pretesa impositiva dell'Ufficio necessita in ogni caso del presupposto dell'inerenza all'attività, e tale

presupposto “sostanziale” si riflette necessariamente anche sul versante probatorio.

Ebbene, ancor più semplicistica e riduttiva si presenta in questo caso tale impostazione, atteso che proprio con riferimento alle contestazioni sull’inerenza dei costi la problematica della partizione degli oneri probatori dimostra la sua complessità: invero, quanto all’inerenza, ben più

“articolata si presenta la questione relativa alla ripartizione degli oneri probatori, qualificandosi la stessa non come un giudizio di fatto, bensì quale giudizio intellettuale volto a verificare l’esistenza di un rapporto relazionale tra due enunciati fattuali, ossia l’effettuazione dell’atto d’impresa cui è collegato il costo inteso quale decurtazione patrimoniale, da un lato, e il tipo di attività svolta dall’impresa, dall’altro, il più delle volte non ambigui tra le parti”.

In proposito, accorta dottrina ha evidenziato come al fine di individuare correttamente l’oggetto del giudizio di inerenza è necessario operare una distinzione tra il costo connesso all’atto d’impresa e di cui si vuole valutare la deducibilità da un lato, e, dall’altro, l’atto d’impresa in sé considerato, definibile, per le vie brevi, quale vicenda patrimoniale di segno opposto rispetto al costo presupposto in grado di provvedere l’acquisizione di un diritto o, in senso lato, di una situazione di vantaggio.

Tale distinzione presenta il valore di individuare con precisione l’oggetto del giudizio di inerenza, il quale, seppur diretto in ultimo ad accertare la deducibilità del costo, non può venir riferito al componente negativo in sé considerato, che si presenta, per contro, quale fenomeno neutro e non direttamente rapportabile all’attività d’impresa. In realtà, ciò che può formare oggetto di un sindacato di referibilità all’attività d’impresa, e di cui quindi è giuridicamente possibile vagliare la coerenza con il programma imprenditoriale, è soltanto l’atto cui l’esborso è correlato, cioè il diritto, l’utilità conseguita per il tramite dello stesso.

Tanto premesso, e operata la distinzione tra atto e costo a quello correlato, appare di tutta evidenza come per stabilire l’inerenza, gli elementi di fatto da provare (compimento dell’atto d’impresa, da un lato, e svolgimento di una certa tipologia di attività, dall’altro) rilevino solo in via prodromica, nel senso che la loro dimostrazione rappresenta un “antecedente” rispetto al sindacato di inerenza, finalizzato a valutare la sussistenza di una relazione logica fra l’atto rispetto al fine dell’attività d’impresa, che di per sé può al più essere “argomentata”, eventualmente provando a supporto delle proprie affermazioni circostanze di fatto idonee ad avvalorare quanto sostenuto.

E così, l'inerenza si presenta quale giudizio complesso che involge, nei termini anzidetti, tanto elementi di fatto, quanto valutazioni giuridiche: trattasi di profili interdipendenti, ma distinti, in relazione ai quali pare potersi parlare propriamente di "onere della prova" in senso stretto, soltanto con riguardo ai primi.

Stabilito che l'inerenza non può essere considerata come un requisito che si stabilisce esclusivamente in punto di fatto, ne deriva che la relativa dimostrazione riposa sul piano delle argomentazioni: in realtà, una volta che il contribuente avrà documentato la vicenda patrimoniale correlata al costo, si innesterà una dialettica finalizzata ad accertare il nesso tra l'atto e l'attività le cui caratteristiche ed esiti dipenderanno dalla efficacia delle argomentazioni esibite.

Rileverà a tal fine la natura del diritto acquistato/vantaggio ottenuto in rapporto con l'attività esercitata, nel senso che per il contribuente sarà più o meno agevole argomentare (e persuadere il giudice) l'inerenza a seconda se il legame tra il bene o servizio acquistato e il programma imprenditoriale sia più o meno chiaro.

Non sembra dunque condivisibile quella giurisprudenza di legittimità che, sul semplicistico presupposto che si possa parlare anche con riguardo all'inerenza, così come per gli enunciati fattuali, di onere della prova in senso stretto, finisce poi per regolare le incombenze probatorie delle parti operando una distinzione in base alla natura del costo, ritenendo che a fronte di costi di sicuro collegamento con l'attività dell'impresa, sia onere dell'Amministrazione finanziaria provare l'incompatibilità del costo con l'attività economica; di converso, di fronte a spese che potrebbero apparire non coerenti con l'attività aziendale, resti impregiudicata la regola generale che grava il contribuente dell'onere di dimostrare le circostanze che giustificano il costo sostenuto nell'ottica imprenditoriale.

L'analisi della Cassazione sull'indeducibilità dei costi mal documentati

I giudici di legittimità, a parte il richiamo all'art. 37-bis, DPR n. 600/73, operato dalla CTR al fine di ulteriormente ribadire l'indeducibilità del costo, oggetto di rilievo, siccome finalizzato a intento elusivo, ritengono la sentenza impugnata, in coerenza con il contenuto dell'avviso di accertamento e delle questioni dibattute tra le parti, fondata, anche, su diversa ed autonoma ratio decidendi, idonea a sorreggere la motivazione, laddove viene accertata la mancanza di certezza della spesa che, come espressamente statuito in sentenza,

"non appare suffragata dalle risultanze contabili del bilancio al 31/12/ 1996, né dalla nota integrativa".

La SRL nel ricorso denuncia la sentenza impugnata di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione per avere ritenuto indeducibile il costo con motivazione illogica e contraddittoria, proprio perché risultante dal bilancio e dalla nota integrativa e senza esaminare altri documenti, seppur essenziali, per la soluzione del caso e ritualmente acquisiti al giudizio.

Ma, ancor prima, il mezzo difetta di specificità non riportandosi il contenuto del bilancio e della nota integrativa mentre si indicano altri documenti che la CTR non avrebbe esaminato (fattura e verbale di assemblea), atti dei quali, al contrario, la Commissione regionale tiene conto ritenendoli, comunque, non fondanti a fronte delle diverse emergenze documentali (quale, tra le altre, la mancata registrazione dell'operazione sul libro giornale).

Per la Corte di Cassazione non sussiste, pertanto, il dedotto vizio motivazionale laddove il motivo, sotto tale profilo, appare teso, in maniera inaccettabile, ad una rivisitazione dell'accertamento in fatto compiuto dal primo Giudice.

In conclusione il ricorso va rigettato e la ricorrente, soccombente, condannata al pagamento delle spese in favore dell'Agenzia delle Entrate.

5 novembre 2014

Federico Gavioli