

## L'onere di provare i componenti negativi del reddito di impresa spetta al contribuente

**Autore:** Graziotto Fulvio

**In:** Diritto tributario, Giurisprudenza commentata

Spetta al contribuente, che allega un fatto impeditivo dell'imposizione tributaria, l'onere di provare la effettiva sussistenza di compensi negativi del reddito e la loro inerenza ad attività produttive di ricavi, così come la prova relativa al pagamento di debiti non documentati.

**Decisione:** Sentenza n. 11942/2016 Cassazione Civile - Sezione V

**Classificazione:** Tributario

**Parole chiave:** #accertamento, #prelevamentibancari, #oneredellaprova, #ricorso, #fulviograziotto, #scudolegale

### Il caso.

Una SPA ricorreva contro avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate riprendeva a tassazione oltre 120mila euro di debiti pagati, considerati passività inesistenti in quanto non documentati

e a favore di soggetti non individuati; riprendeva a tassazione anche prelievi bancari di importi rilevanti riversati in cassa pur in presenza di conti con saldo a debito.

La società vinceva parzialmente in primo grado e in appello, ma l'Ufficio propone ricorso in Cassazione, che lo accoglie.

### **La decisione.**

La Suprema Corte ritiene fondati alcuni dei motivi di ricorso proposti dall'Ufficio.

Sul primo motivo di ricorso, relativo al pagamento di debiti ritenuti inesistenti in quanto non documentati, la Cassazione così afferma: «Il giudice di appello ha ritenuto che: la posta passiva di euro 125.481, annotata nel conto debiti verso altri soggetti, era stata debitamente documentata mediante produzione di una delibera assembleare del 5.6.2000, che autorizzava l'amministratore a richiedere ai soci versamenti infruttiferi; che era " nell'ordine naturale delle cose" l'avvenuta restituzione di detti finanziamenti; che era onere dell'Ufficio dimostrare l'eventualità che i finanziamenti non fossero mai stati erogati, attraverso un controllo contabile degli anni precedenti. L'argomentazione è censurabile sia per violazione della regola di ripartizione dell'onere della prova stabilito dall'art.2697 cod.civ., sia per vizio della motivazione. L'adozione di un verbale di assemblea che semplicemente autorizzi l'amministratore a richiedere finanziamenti ai soci (sino alla concorrenza di un determinato importo) non costituisce, sul piano logico, prova dell'effettiva dazione dei finanziamenti autorizzati e della loro successiva restituzione per l'importo indicato nel bilancio. Spetta al contribuente, che allega un fatto impeditivo della pretesa tributaria, l'onere di provare la effettiva sussistenza di componenti negativi del reddito di impresa, nonché l'inerenza degli stessi ad attività produttive di ricavi o altri proventi ai sensi dell'art.109 comma 5 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917. (in senso conforme Sez. 5, Sentenza n. 25282 del 16/12/2015, Rv. 638007Sez. 5, Sentenza n. 1691 del 29/01/2016, Rv. 638736)».

Il Collegio passa poi ad esaminare altro motivo di ricorso, relativo alla ripresa a tassazione dei prelievi bancari, e così espone: «La Commissione tributaria regionale ha considerato i prelevamenti bancari giustificati "per urgenti necessità di cassa", ed ha ritenuto onere dell'Ufficio compiere accertamenti sulla consistenza della cassa al fine di verificare se nella formazione dell'attivo di euro 360.000 circa "fossero confluiti assegni ed effetti di non immediata negoziabilità". Il giudice di merito non ha considerato che l'art.32 comma I lett.b) d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 determina un'inversione dell'onere della prova ponendo a carico del contribuente il compito di dimostrare chi sia il reale beneficiario dei prelievi bancari, altrimenti considerati come ricavi non contabilizzati; inoltre ha indebitamente posto a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di verificare la composizione della cassa al fine di accertare l'eventuale presenza di mezzi di pagamento non liquidi, tali da giustificare l'immissione di ulteriori disponibilità finanziarie prelevate da un conto bancario passivo. La motivazione è carente nella parte in cui attribuisce rilevanza probatoria ad una mera ipotesi circa asserite ma indimostrate "urgenze di cassa", e nella parte in cui non dà risposta alla argomentazione presuntiva dell'Ufficio circa la destinazione dei prelievi bancari a pagamenti di acquisti "in nero", desunta dalla natura palesemente antieconomica di una operazione di prelevamento di somme di denaro dal conto corrente, avente l'effetto di aggravare l'esposizione bancaria della società, al fine di riversare le medesime somme sul conto cassa avente un saldo attivo già elevato».

Poi la Suprema Corte passa all'ulteriore motivo di ricorso, relativo alla dimostrazione dell'inerenza all'attività di impresa di alcune spese: «La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto la deducibilità dei costi per euro 12.080 sulla base della mera "plausibilità" della destinazione di tali somme all'acquisto di "strenne natalizie doni pasquali ecc.", viola il disposto dell'art.75 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917, vigente *ratione temporis*, secondo cui le spese ed in genere i componenti negativi del reddito di impresa devono essere adeguatamente documentati in modo che ne risulti l'effettiva inerenza all'attività di impresa».

Infine, il Collegio accoglie anche l'ulteriore motivo di ricorso, relativo alla tipologia di accertamento adottata dall'Ufficio, nella fattispecie quella dell'accertamento analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973: «Il giudice di appello ha annullato la determinazione induttiva dei maggiori ricavi ritenendo l'insussistenza del presupposto della inattendibilità complessiva delle scritture contabili richiesto dagli artt. 39 comma 1 lett.d) e 40 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600. Il presupposto della

inattendibilità complessiva delle scritture contabili è invece richiesto dall'art.39 comma 2 lett.d) d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 per procedere all'accertamento induttivo puro o induttivo extracontabile, mentre nel caso in esame l'Ufficio ha proceduto all'accertamento analitico-induttivo previsto dall'art.39 comma 1 lett.d) d.P.R. 29 settembre 1973 n.600».

Dopo aver cassato la sentenza impugnata, la Cassazione rinvia alla Commissione Tributaria Regionale in altra composizione per un nuovo esame del caso.

### **Osservazioni.**

Per la Cassazione spetta al contribuente, che allega un fatto impeditivo dell'imposizione tributaria, l'onere di provare la effettiva sussistenza di compensi negativi del reddito e la loro inerenza ad attività produttive di ricavi.

Il pagamento di debiti non documentati equivale, per la Suprema Corte, alla mancata prova della effettiva sussistenza di componenti negativi del reddito: questo passaggio della pronuncia è assai discutibile perché equipara, nell'effetto finale, i debiti ai componenti negativi di reddito.

### **Disposizioni rilevanti.**

**DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600**

## **Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi**

Vigente al: 10-12-2016

### **Art. 39 - Redditi determinati in base alle scritture contabili**

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi

previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) LETTERA ABROGATA DAL D.LGS. 9 LUGLIO 1997, N.241;

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto.

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del

decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

## **DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 22 dicembre 1986, n. 917**

### **Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi**

Vigente al: 10-12-2016

### **Art. 109 - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa**

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.

3. I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.



3-bis. Le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo. Tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi.

3-ter. Le disposizioni del comma 3-bis si applicano con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni acquisite nei trentasei mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 87.

3-quater. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d'imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni di cui al comma 3-bis.

3-quinquies. I commi 3-bis, 3-ter e 3-quater non si applicano ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.

3-sexies. Al fine di disapplicare le disposizioni di cui ai commi 3-bis e 3-ter il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili:

a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge.

PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 24 DICEMBRE 2007, N. 244.

PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 24 DICEMBRE 2007, N. 244.

PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 24 DICEMBRE 2007, N. 244.

PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 24 DICEMBRE 2007, N. 244.

Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini

dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.

6. COMMA ABROGATO DALLA L. 24 DICEMBRE 2007, N. 244. (133)

7. In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.

8. In deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89.

9. Non è deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta:

a) su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'articolo 44, per la quota di essa che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;

b) relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 del codice civile allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.

<https://www.diritto.it/l-onere-di-provare-i-componenti-negativi-del-reddito-di-impresa-spetta-al-contribuent-e/>