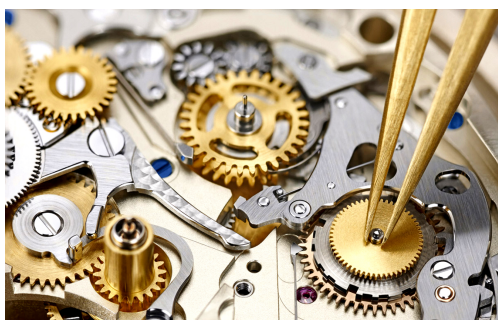


## Giurisprudenza

# Per i costi dedotti anzitempo è il contribuente a dire il perché

10 Giugno 2022

Non basta una mera dichiarazione, che non sia corroborata da idonea documentazione giustificativa, perché una tesi difensiva, per quanto ragionevole, non può assurgere al rango di prova



I costi inerenti la prestazione di servizi sono imputati e dedotti fiscalmente nel periodo d'imposta in cui la prestazione è stata ultimata, al di là del momento di emissione della fattura o di effettuazione del relativo pagamento. Nel caso di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria, trattandosi di componente negativo di reddito, spetta al contribuente dimostrare in

maniera idonea la sussistenza, la certezza e la determinabilità del costo. L'onere probatorio non può dirsi assolto con una mera dichiarazione da parte del contribuente, che non sia corroborata da idonea documentazione giustificativa, perché una tesi difensiva, per quanto ragionevole, non può assurgere al rango di prova. Sono i principi contenuti nella sentenza della Corte di cassazione n. 12127 del 14 aprile 2022.

## I fatti

La controversia segue all'impugnazione di un avviso di accertamento contenente le risultanze di una verifica fiscale, condotta nei confronti di una società, relativamente al periodo d'imposta 2005. Per quanto di interesse, l'ufficio finanziario aveva ripreso a tassazione, ai fini Ires e Irap, i costi dedotti per prestazioni non eseguite nel periodo d'imposta accertato.

La pretesa si riferiva, in particolare, a costi relativi a prestazioni dedotti nel 2005, ma ripresi a

tassazione per difetto di competenza. Dette prestazioni, infatti, non erano state svolte nel 2005 ma nell'esercizio successivo, come attestato dalle tre fatture considerate dai verificatori. In particolare, la prima di tali fatture faceva riferimento a un servizio di cui era rimasto incerto il momento in cui la prestazione era stata resa; le altre due erano inerenti a consulenze industriali non imputabili nel periodo accertato, la prima relativa a un acconto la cui prestazione non era stata avviata e l'altra per un servizio reso successivamente al 2005.

Il giudizio è giunto in Commissione tributaria regionale, la quale ha accolto parzialmente l'appello proposto dalla contribuente. Avverso la decisione di secondo grado l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione lamentando, per i profili che qui interessano, la violazione dell'articolo 109 del Tuir. A parere dell'amministrazione finanziaria, la Ctr ha errato quando ha accolto la tesi della contribuente, la quale aveva giustificato la deduzione dei costi nel 2005 semplicemente dichiarando che la consulenza sarebbe stata completata in quest'anno, nonostante le fatture fossero state emesse successivamente, a ridosso del pagamento avvenuto nel 2006. L'errore del giudice di merito sta nel fatto di non aver debitamente considerato che, secondo l'insegnamento costante della giurisprudenza di legittimità, l'onere di provare l'avvenuto svolgimento della prestazione grava sul contribuente, trattandosi di controversia inerente a componenti negativi di reddito. Tale onere non può dirsi assolto con una mera dichiarazione che non sia corroborata da idonea documentazione giustificativa, perché una tesi difensiva, per quanto ragionevole, non può assurgere al rango di prova.

### **La decisione**

Nell'accogliere il motivo di ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, la Corte di cassazione ha rimarcato un principio generale in tema di ripartizione dell'onere probatorio nell'ambito dell'accertamento delle imposte sui redditi in termini di sussistenza, certezza e determinabilità dei componenti di reddito.

Da un lato, infatti, spetta all'amministrazione dimostrare l'esistenza di fatti giustificativi della maggior pretesa tributaria, attraverso la prova di elementi e circostanze atte ad assurgere a indici rivelatori dell'esistenza di un maggior reddito imponibile. Dall'altro, è onere del contribuente accertato contestare la fondatezza degli indici rivelatori addotti dall'ufficio finanziario oppure dimostrare e documentare l'esistenza di elementi che la modificano, ad esempio, costi ritenuti indeducibili.

Applicando tale principio al comparto del reddito d'impresa, è possibile affermare che l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la fondatezza delle componenti positive, mentre il contribuente deve provare e documentare, non solo l'esistenza del costo di cui è stata disconosciuta la deducibilità, ma anche la sua inerenza all'attività relativamente al periodo cui la

rettifica o l'accertamento si riferiscono.

Riguardo al trattamento dei costi per prestazioni di servizi, l'articolo 109, comma 2, lettera b) del Tuir sancisce che le spese si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate. In buona sostanza, quindi, il costo è considerato fiscalmente di competenza del periodo d'imposta in cui le prestazioni sono ultimate, al di là del momento di emissione della fattura o di effettuazione del relativo pagamento. Riguardo al riparto dell'onere probatorio, spetta al contribuente dimostrare e documentare la sussistenza, la certezza e la determinabilità del componente negativo. Ciò detto, in sede giudiziale, è compito del giudice di merito accertare se la contestazione dell'ufficio riguardi l'attribuzione di un maggior componente positivo non dichiarato o il disconoscimento di costi o oneri dedotti ai fini della determinazione del reddito imponibile e ripartire, di conseguenza, l'onere probatorio secondo le regole indicate in precedenza. Difatti *“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”*.

Nel caso in esame, la Ctr ha accolto le motivazioni della società accertata limitandosi a ritenere “ragionevole” la tesi della contribuente, che aveva dedotto i costi per consulenza nel 2005, sebbene le fatture ricevute fossero state emesse nel 2006 a pagamento avvenuto, semplicemente dichiarando che la prestazione per consulenza si era completata nel 2005. Il giudice d'appello ha avallato le argomentazioni della società sulla data di completamento della prestazione di consulenza aziendale non precisando in alcun modo da dove abbia tratto questo convincimento. Così facendo il giudice non ha dato corretta applicazione ai principi enunciati dal Collegio di legittimità perché ha ommesso di verificare l'assolvimento dell'onere probatorio, gravante sul contribuente trattandosi di componenti negativi di reddito. Da qui la fondatezza delle censure addotte dall'amministrazione finanziaria, con conseguente cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Ctr in diversa composizione.

di

**Emiliano Marvulli**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/costi-dedotti-anzitempo-e-contribuente-dire-perche>