

Le precisazioni della Cassazione sul concetto di inerenza qualitativa e coerenza economica

Tributi - Maggiori ricavi - Reddito di impresa - Accertamento con adesione ex art. 6 d.lgs. n. 218/1997 -Deduzione costi correlati ai maggiori ricavi accertati - Misura - Coerenza economica - Documentazione di supporto

CORTE DI CASSAZIONE Ordinanza 16 gennaio 2019, n. 899

Sul ricorso iscritto al n. 12716/12 R.G. proposto da:

C. M., rappresentato e difeso dall'avv. Antonella Pirro, con domicilio eletto presso il suo studio in Milano, alla via Vittor Pisani, n. 12/A;

- ricorrente-

contro AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Calabria n. 91/4/11 depositata in data 14 novembre 2011

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16.7.2018 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Ritenuto in fatto

Con sentenza n. 95/1/2009 la Commissione tributaria provinciale di Crotone determinava il reddito d'impresa di C.M., relativo agli anni d'imposta 1998 e 1999, accogliendo parzialmente i ricorsi, poi riuniti, dallo stesso proposti avverso due avvisi di accertamento ai fini Iva, Irpef, Irap e Add. Reg., con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva proceduto al recupero a tassazione di maggiori ricavi.

Avverso la suddetta sentenza proponeva appello il contribuente, chiedendo che i costi correlati ai ricavi venissero riconosciuti nella misura dell'80%, o, in subordine, nella misura del 60%, anziché nella misura del 35% stabilita dai giudici di prime cure. L'Agenzia delle Entrate chiedeva, preliminarmente, che l'appello venisse dichiarato inammissibile per difetto di sottoscrizione dell'atto e, nel merito, che venisse rigettato il ricorso del contribuente e, in via incidentale, che venissero dichiarati legittimi gli avvisi di accertamento impugnati. La Commissione tributaria regionale, dopo avere rigettato la eccezione di inammissibilità dell'appello, rilevava che, prima del deposito dei ricorsi, a seguito di presentazione di istanza di accertamento con adesione, l'Agenzia delle Entrate aveva comunque riconosciuto dei costi, sebbene in misura inferiore a quella richiesta dal contribuente, come emergeva dal verbale di contraddittorio sottoscritto dalla parte e dal funzionario dell'Ufficio; ritenendo, pertanto, che appariva corretto l'abbattimento al 35% dei costi operato dai giudici di primo grado sui maggiori ricavi accertati, rigettava l'appello principale e quello incidentale, confermando la sentenza impugnata. Ricorre per cassazione avverso la suddetta decisione C.M., con due motivi, e la Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale con due motivi.

Il contribuente ha depositato memoria ex art. 380-bis cod. proc. civ.

Il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, ultimo comma, cod. proc. civ. e 380 bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, in legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato in diritto

1. Con il primo motivo di ricorso C.M. deduce “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione alla conclusione e formalizzazione del procedimento di accertamento con adesione di cui al verbale di contraddittorio del 20/1/2006 così come ritenuto dalla CTR di Catanzaro e la assoluta inesistenza e falsità del presupposto logico su cui il giudice di appello aveva fondato la propria decisione”.

Precisando che in sede di accertamento con adesione ex art. 6 d.lgs. n. 218/1997 aveva chiesto che gli venissero riconosciuti costi nella misura del 80% e, successivamente, nella misura del 60%, e che l'Ufficio di Crotone aveva proposto il riconoscimento di costi nella misura del 35% ai soli fini Irpef, proposta che non

era stata mai formalizzata e sottoscritta, lamenta che la Commissione regionale ha fondato la decisione sull'erroneo presupposto che l'accertamento con adesione si sia perfezionato.

2. Con il secondo motivo il ricorrente - censurando la sentenza per "omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione al mancato riconoscimento dei costi in misura maggiore al 35%, così come proposto e richiesto dal contribuente, e violazione degli artt. 112 e 115 cod. proc. civ." - ribadisce che i giudici di merito non hanno indicato le ragioni per cui hanno negato il riconoscimento di costi in misura superiore al 35 per cento.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate deduce insufficiente e/o omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo e sottolinea che il contribuente si è limitato a indicare percentuali d'incidenza dei costi, correlate ai maggiori ricavi accertati, sulla base di valutazioni meramente "personali" e prive di riscontro probatorio, facendo riferimento alla procedura di accertamento con adesione che non era mai sfociata in un provvedimento definitivo.

Ad avviso dell'Ufficio, la Commissione tributaria regionale è incorsa in errore, poiché dalla lettura del verbale redatto in sede di accertamento con adesione, ritrascritto nel controricorso in omaggio al principio di autosufficienza, non risulta la formalizzazione di una proposta di adesione, né tanto meno il riconoscimento, da parte dell'Ufficio, di una determinata percentuale dei costi.

4. Con il secondo motivo del ricorso incidentale censura la sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ. e 109 t.u.i.r., e sostiene che la C.T.R., in contrasto con le disposizioni normative richiamate in rubrica, ha riconosciuto al contribuente costi nella misura percentuale del 35 per cento, pur non essendo stata offerta prova della esistenza e della misura dei costi.

5. I motivi del ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale, che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, sono fondati.

6. La C.T.R. ha ritenuto di respingere gli appelli proposti dal contribuente e dall'Ufficio sul presupposto che l'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento con adesione avrebbe riconosciuto costi, correlati ai maggiori ricavi accertati, anche se in misura percentuale inferiore a quella richiesta dal contribuente.

6.1. Dall'esame del verbale di contraddittorio redatto in data 20/1/2006, ritrascritto nel controricorso della Agenzia delle Entrate, emerge che questo, sebbene risulti sottoscritto sia dal funzionario dell'Agenzia delle Entrate sia dal contribuente, diversamente da quanto ritenuto dai giudici di appello, non contiene alcun riconoscimento dei costi da parte dell'Ufficio, ma evidenzia piuttosto che l'Agenzia delle Entrate, ritenendo non sussistenti i presupposti per il riconoscimento dei costi nella percentuale complessiva richiesta del 60%, perché eccessiva in relazione ai maggiori ricavi rilevati, si è limitata ad evidenziare che i costi potevano essere riconosciuti solo in misura percentuale inferiore; a fronte di tale proposta, in mancanza di adesione da parte del contribuente, non è stato raggiunto alcun accordo avente carattere definitivo e vincolante, con la conseguenza che le rispettive posizioni delle parti sono rimaste inalterate.

6.2. Non potendo, di conseguenza, attribuirsi rilevanza al contenuto del verbale di contraddittorio, la sentenza impugnata non risulta adeguatamente motivata, perché il giudice di appello non ha esplicitato le ragioni per cui ha ritenuto di dover confermare la decisione di primo grado riconoscendo, in favore del contribuente, un abbattimento dei costi nella misura del 35 per cento, tenuto conto che la deduzione dei costi dal reddito, a norma dell'art. 109 t.u.i.r., è consentita solo se essi risultino da elementi certi e precisi e che l'onere della prova della sussistenza dei costi e degli oneri deducibili, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, incombe sul contribuente.

Infatti, in tema di imposte sui redditi, 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 29/09/2017).

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. n. 13300 del 26/05/2017).

La sentenza impugnata non risulta sufficientemente motivata, poiché i giudici appello hanno erroneamente attribuito valore probatorio al contenuto del verbale di contraddittorio, ritenendo che da questo potesse desumersi il riconoscimento, da parte dell'Ufficio, di una percentuale di costi determinata, ed hanno omesso di verificare e di spiegare, alla luce delle risultanze probatorie acquisite, se il contribuente avesse offerto prova della esistenza ed inerenza di costi nella misura del 35 per cento o in altra diversa misura.

7. L'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale comporta l'assorbimento del secondo motivo del ricorso incidentale.

8. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale e del primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo motivo, la sentenza va cassata e la causa va rinviata alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, per il riesame in relazione alle censure accolte, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale e dichiara assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in camera di consiglio il 16 luglio 2018