

Giuseppe Tinelli

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre

Il concetto di inerenza tra attualità e prospettive

Sommario: **1. Premessa.** *La disciplina della determinazione del reddito d'impresa tra diritto civile e diritto tributario.* **2.** *Il principio della dipendenza dell'imponibile fiscale dal risultato civilistico e della riqualificazione fiscale dei componenti economici.* **3.** *Il principio dell'inerenza nella determinazione del reddito d'impresa.* **4.** *Il contenuto del principio dell'inerenza.* **5.** *Prova dell'inerenza e accertamento contabile.*

1. Premessa. *La disciplina della determinazione del reddito d'impresa tra diritto civile e diritto tributario.* Il tema dell'inerenza, che si collega al più ampio panorama delle ipotesi di sindacabilità fiscale delle scelte dell'imprenditore, rappresenta uno degli ambiti su cui si concentrano numerose controversie tra amministrazione finanziaria e contribuente e, nonostante la fissazione da parte della giurisprudenza di legittimità di alcuni punti fermi nella relativa ricostruzione giuridica, presenta una serie di sfaccettature che ne rendono interessante l'analisi da parte dello studioso del diritto tributario.

A tal fine, sembra opportuna, anzitutto, una ricognizione dei materiali normativi utilizzabili per la ricostruzione di un principio dell'inerenza, limitandone comunque l'esame all'ambito giuridico in cui tale regola presenta maggiore rilevanza, cioè alla disciplina della determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposizione diretta. Giova ricordare come di inerenza si discuta anche in materia di IVA, con particolare riferimento all'individuazione della portata delle norme che regolano il diritto alla detrazione, di cui all'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ma anche in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, ai sensi dell'art. 54 del TUIR n. 917/1986.

Indubbiamente la disciplina della determinazione del reddito d'impresa rappresenta l'ambito normativo in cui lo studio del principio di inerenza si è maggiormente sviluppato, anche in considerazione della particolarità delle regole su cui si fonda la determinazione di tale categoria reddituale e della base civilistica su cui il legislatore della riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso ha edificato l'accertamento del reddito d'impresa. Una corretta analisi del principio di inerenza non può, quindi, svolgersi se non partendo dalle scelte normative alla base della determinazione del reddito d'impresa i fini fiscali.

Un'indagine su un aspetto proprio della disciplina del reddito d'impresa non può non partire dalla constatazione della particolarità di tale categoria rispetto alle altre categorie di reddito rilevanti ai fini dell'imposizione diretta, ciò in quanto il risultato della gestione imprenditoriale forma oggetto di concorrenti discipline in altri campi del diritto¹ e trova in scienze non giuridiche una

¹ V. sul punto MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1974, I, 396, ora in *Opere minori di diritto tributario. Teoria generale e sistema impositivo*, vol. II, Milano, 1982, 297, che, già nella prima lettura

propria elaborazione teorica², mentre le altre fonti reddituali non presentano tale concorrente disciplina, fondandosi il più delle volte su definizioni puramente fiscali e, come tali, prive di rilevanza al di fuori del settore impositivo. Il concorso di discipline, proprio del reddito d'impresa, consegue, in prima analisi, alla complessità tecnica della sua determinazione, poiché il reddito d'impresa non è una realtà o un fatto materiale semplice suscettibile di rappresentazione storica, ma costituisce, nell'ambito delle scienze economiche, uno strumento di misurazione dell'economicità della gestione dell'impresa e, in quelle giuridiche, una finzione normativamente elevata a categoria concettuale e quindi a fattispecie³.

Alla particolarità dei redditi d'impresa concorrono, infatti, alcune caratteristiche proprie dell'attività imprenditoriale, quali la necessaria considerazione delle spese sostenute per la produzione del reddito⁴, la variabilità nel tempo, connessa alla natura continuativa dell'attività produttiva e all'artificiosa separazione in frazioni di un risultato economico tendenzialmente unitario⁵, la ineliminabilità del rischio connesso alla gestione, che conduce alla necessaria disciplina legale della crisi dell'impresa, ed al finanziamento dell'impresa, che ne impone la regolamentazione amministrativa⁶. Tali specificità, non ravvisabili in altre attività economiche, dimostrano la complessa riconduzione del reddito derivante da tale attività ad una misura ragionevolmente prevedibile *a priori*, ad un'entità statisticamente ricostruibile secondo criteri prognostici. La periodicità di situazioni di instabilità economica, propria di un'economia di mercato avanzata fondata sulla libertà di concorrenza, dimostra l'impossibile standardizzazione della redditività imprenditoriale, come, d'altronde, può constatarsi nell'attuale momento storico, caratterizzato da significativi indici di stagnazione se non di recessione economica.

del sistema nato con la riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso, evidenziava come :”E’ la sostanza economica del fenomeno che la norma tributaria intende colpire, al di là degli schemi giuridici che il diritto civile crea per conseguire altre finalità, diverse da quelle del prelievo fiscale. Si ha pertanto in questi casi, un concorso di norme, ciascuna delle quali disciplina un certo aspetto del fenomeno, ma che finiscono per avere una serie di reciproche interferenze ed implicazioni, che se il legislatore fiscale indica chiaramente il fine particolare della norma tributaria con la quale non intende affatto interferire con la norma civilistica e perciò sostituire quest’ultima disciplina la quale è dettata per conseguire un fine differente”.

² Il richiamo all'evoluzione degli studi ragionieristici sull'impresa e sulle rilevazioni quantitative d'azienda porterebbe al di fuori degli ambiti giuridici che riteniamo di dovere attribuire al presente lavoro; si avrà tuttavia modo, nel prosieguo, di segnalare i più recenti contributi della dottrina tecnico-contabile, che hanno concorso in modo determinante non soltanto all'evoluzione della disciplina della determinazione del reddito d'impresa, ma anche all'introduzione di regole di rappresentazione formale dei relativi risultati economici.

³ Sul reddito d'impresa come fattispecie tributaria ci si permette di rinviare a TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 16 ss.

⁴ Tale aspetto è sottolineato già dai primi commentatori del sistema dell'imposta di ricchezza mobile, v. in proposito QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1902, I, 377

⁵ Il problema della artificiosa separazione in periodi d'imposta, giuridicamente autonomi, dell'attività d'impresa, che si presenta caratterizzata da una unità economica è da sempre al centro delle discussioni circa gli effetti dello spostamento, volontario o involontario, di componenti economici da un esercizio all'altro in conseguenza della violazione delle norme sull'imputazione a periodo dei fatti gestionali. Sul punto, da ultimo, v. INGRAO, *Il principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa e i rimedi alla sua violazione tra strumenti attivabili a “ legislazione vigente” e nuove soluzioni normative*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, I, 401 ss., nota 3.

⁶ Si pensi al dettaglio della regolamentazione dei presupposti e della gestione dell'erogazione del credito nei confronti delle imprese, oggetto della vigilanza amministrativa sugli enti creditizi curata dalla Banca d'Italia.

Mentre nelle categorie reddituali caratterizzate dal collegamento ad un cespite produttivo, mobiliare od immobiliare, può ipotizzarsi, quale regola generale di stima, la determinazione presuntiva del reddito, collegata ad una standardizzazione della capacità produttiva del cespite⁷, prevedendosi in via di eccezione la rilevanza del reddito effettivo⁸, nei redditi collegati ad una attività economica caratterizzata da variabilità la previsione, in via generalizzata, di una determinazione fondata sulla combinazione normale dei fattori produttivi, finirebbe per contrastare con le esigenze perequative alla base dell'imposizione sul reddito, in quanto porterebbe a dar luogo ad un'agevolazione per le imprese, che, combinando nel modo migliore tali fattori, godrebbero di un'imposizione minore rispetto a quella dovuta, ed una penalizzazione per quelle imprese per le quali momenti congiunturali sfavorevoli o scelte economiche sbagliate non avrebbero consentito il raggiungimento dei livelli reddituali normali. In tal caso, la norma impositiva verrebbe a svolgere una funzione selettiva dei soggetti economici certamente estranea al suo ruolo e contrastante con le basi costituzionali del prelievo tributario⁹.

Tali aspetti immanenti nella disciplina della determinazione del reddito d'impresa, d'altronde, sono tradizionalmente considerati nella disciplina dell'accertamento, quando cioè si tratti di trasporre la fattispecie concreta nella previsione astratta, dovendo curare il legislatore, come già rilevato, la ricerca di un bilanciamento tra esigenze fiscali e di giustizia nell'imposizione. Tale risultato viene perseguito mediante la modulazione dei metodi d'accertamento, prevedendosi strumenti conoscitivi maggiormente idonei a tener conto delle caratteristiche economiche dei redditi d'impresa, ma anche con l'introduzione di specifici adempimenti formali finalizzati a garantire la controllabilità fiscale della gestione imprenditoriale. Per cui il controllo amministrativo può svolgersi sia sulla rappresentazione sintetica della gestione, espressa nel bilancio d'esercizio, per verificare il rispetto delle norme disciplinanti la determinazione del reddito d'impresa, che sui singoli fatti di gestione per controllarne analiticamente l'effettività o la correttezza della qualificazione giuridica attribuita dal contribuente. Nel primo caso rilevano le risultanze del bilancio, esaminandosi, nella sintesi della rappresentazione periodica del risultato economico, la corretta qualificazione giuridica delle poste di bilancio, nel secondo caso rilevano i singoli fatti economici alla base del bilancio d'esercizio, analizzandosi l'effettività degli stessi sulla base delle risultanze delle scritture contabili e dei relativi supporti probatori.

Tale differente approccio della normativa sull'accertamento non sempre risulta posto in evidenza¹⁰, ponendosi spesso sullo stesso piano la rilevanza del bilancio e quella delle scritture

⁷ Il classico esempio del reddito strettamente collegato alla naturale fruttuosità del cespite cui aderisce è rappresentato dalla categoria dei redditi fondiari, il cui presupposto impositivo è costituito dal possesso dell'immobile a titolo di proprietà, usufrutto, enfiteusi o altro diritto reale. Per tali redditi la determinazione quantitativa, ai sensi dell'art. 26, comma 1, del TUIR avviene mediante applicazione delle rendite catastali e indipendentemente dalla relativa percezione, rappresentando una forma di standardizzazione legale connessa alla specificità della fonte.

⁸ Come avviene in presenza di immobili concessi in locazione, per i quali il reddito viene a basarsi non più sulla rendita catastale, bensì sul canone di locazione (Art. 37, comma 4 bis, TUIR)

⁹ Le discussioni circa l'utilizzabilità della norma tributaria per realizzare finalità extrafiscali, se, da un lato, hanno finito per ammettere la possibilità di un uso della leva fiscale per realizzare fini di interesse pubblico, quali l'incentivazione di scelte imprenditoriali aventi connotazioni a rilevanza costituzionale o la disincentivazione di consumi dannosi o immorali, d'altro canto, non si sono mai spinte fino al punto da consentire una finalità eugenetica della norma tributaria, da realizzarsi mediante l'espulsione dal mercato dell'impresa che non riesce ad attenersi ad una programmazione economica determinata a livello centrale. V. sul punto TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, 42 ss.

¹⁰ Gli studi sull'accertamento dei soggetti tenuti agli obblighi contabili sono stati prevalentemente rivolti all'esame del sistema delineato dalla riforma tributaria e solo in alcuni casi (R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988) si sono spinti all'analisi giuridica dei rapporti tra disciplina sostanziale e rappresentazione

contabili, senza considerare che dal diverso oggetto di indagine derivano problematiche giuridiche distinte. Infatti, nel controllo amministrativo che si svolge sulla rappresentazione periodica della gestione, si pone il problema dei metodi di accertamento, e quindi quello della verifica del rispetto delle norme d'azione poste alla base dell'accertamento, nel secondo caso, invece, quello del livello di attendibilità della prova del fatto a rilevanza tributaria. Si tratta, quindi, di tematiche che, pur frequentemente coincidenti o sovrapponibili, attengono, rispettivamente, ai limiti giuridici dell'agire amministrativo ed alla prova del fatto a rilevanza tributaria e sono diretti ad operare su differenti piani, pur normalmente coordinati tra di loro.

In particolare, l'elaborazione sistematica delle risultanze contabili nel bilancio d'esercizio rappresenta la base di partenza della determinazione del reddito d'impresa, che si fonda però su regole proprie alla funzione di prelievo non necessariamente coincidenti con quelle alla base della disciplina civilistica del bilancio, regole suscettibili di essere valorizzate nel controllo amministrativo, che può giungere a disattendere l'intera rappresentazione bilancistica in presenza di situazioni che risultino caratterizzate da pericolosità soltanto fiscale.

L'art. 83 del TUIR n. 917/1986, nel disciplinare la determinazione del reddito complessivo, enuncia il *principio della tassazione in base a bilancio* degli utili imprenditoriali e rappresenta, quindi, la norma generale più importante su cui si fonda la disciplina della determinazione del reddito d'impresa nel sistema dell'IRES e, per effetto del richiamo operato dall'art. 56, nel sistema dell'IRPEF. L'affermazione di tale principio e l'attribuzione di vigore giuridico alla regolamentazione della determinazione del reddito d'impresa, rappresentano il risultato di una lunga evoluzione normativa, che partendo da una visione meramente economica di tale fenomeno, con conseguente rinvio a regole non giuridiche, è giunta nel tempo ad affermare la regola dell'integrale giuridicizzazione della disciplina della determinazione del reddito d'impresa, lasciando il rinvio a regole non giuridiche ad ipotesi meramente residuale.

Ma nel sistema nato per effetto della riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso, il legislatore non si è limitato a giuridicizzare regole empiriche derivanti da scienze economiche o aziendalistiche, ma ha fatto proprie risultanze estimative derivanti da regolamentazioni contenute in altri ambiti normativi, mediante un richiamo espresso a tali norme, che sono quindi entrate a far parte del diritto tributario, pur trovando origine in esigenze diverse di regolamentazione. In particolare, il richiamo al *conto economico* e, quindi, alla disciplina del bilancio d'esercizio che il codice civile prevede per le società commerciali rappresenta il punto di arrivo di una lenta evoluzione normativa, che non ha mancato di provocare problematiche applicative e che si è intersecata frequentemente con la disciplina dell'accertamento e con i limiti dell'intervento amministrativo in tale sede.

Per comprendere le scelte alla base dell'attuale normativa, si dimostra, pertanto, utile una rapida analisi storica sulla genesi del sistema c.d. della tassazione in base a bilancio, che, come si vedrà, non nasce a seguito di una espressa previsione normativa, bensì da una interpretazione evolutiva della normativa previgente. Nel sistema dell'imposta di ricchezza mobile, disciplinata dal T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, non esisteva, infatti, una normativa specifica relativa alla determinazione dei redditi d'impresa, limitandosi la legge ad ammettere in deduzione dalle entrate lorde specifici componenti economici, confinando la determinazione dei componenti positivi

probatoria del fatto ignoto. Come si avrà occasione di esaminare avanti un approccio di tipo giuridico appare imprescindibile ai fini della corretta ricostruzione della portata di norme, spesso introdotte senza adeguata preparazione, di centrale importanza nel nostro sistema di imposizione reddituale.

nell'ambito della valutazione estimativa, insindacabile in sede giurisdizionale¹¹. Ma all'interno di tale disciplina, che lasciava notevoli margini di incertezza ai contribuenti ed una ampia discrezionalità valutativa all'amministrazione finanziaria, nell'interpretazione giurisprudenziale, venne ad enuclearsi la categoria dei c.d. soggetti tassati in base a bilancio, in connessione all'obbligo di redazione del bilancio d'esercizio che il Codice di Commercio del 1882 prevedeva per le società commerciali, ampliandosi a tali soggetti la portata dell'art. 25 del TU del 1877. Per tali soggetti, la valutazione del reddito risultante dal bilancio d'esercizio poteva formare oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria soltanto a seguito della positiva dimostrazione della mancata o irregolare contabilizzazione di componenti economici.

Su tale categoria concettuale, perfezionata, a seguito delle riforme di Ezio Vanoni e della sistemazione nel T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, con l'evoluzione della disciplina dei metodi di accertamento, che condizionava la validità dell'atto di accertamento alla corretta applicazione del metodo accertativo, si fonda l'opzione del legislatore della riforma tributaria dei primi anni settanta, ancora oggi alla base della disciplina della determinazione del reddito d'impresa. In particolare, la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, ritenendo la tassazione in base a bilancio lo strumento migliore per assicurare il bilanciamento delle esigenze di gettito con quelle di tutela del contribuente, ha elevato a regola generale della determinazione del reddito d'impresa il principio della dipendenza dell'imponibile fiscale dalle risultanze del conto economico redatto in adempimento dell'obbligo civilistico. L'art. 52 del DPR 29 settembre 1973, n. 597, in attuazione di tale principio, ha normativizzato il principio della tassazione in base a bilancio ed ha posto al centro della determinazione del reddito d'impresa il principio della dipendenza civilistica dell'imponibile fiscale, trasferendo così nella disciplina sostanziale una regola nata nella disciplina dell'accertamento. In tale ottica, il legislatore ha disciplinato dettagliatamente le modalità di adattamento alle esigenze fiscali delle risultanze civilistiche, che finiscono per essere la base di un complesso sistema di variazioni in aumento e in diminuzione, da operare in sede di dichiarazione dei redditi, per giungere alla rappresentazione storica della fattispecie imponibile.

Tale impostazione della riforma tributaria di primi anni settanta del secolo scorso è stata ripresa in sede di formazione del TUIR n. 917 del 1986 e, a seguito della modifica sistematica conseguente all'introduzione dell'IRES, si trova attualmente espressa nell'art. 83, che rappresenta la base della disciplina della determinazione del reddito d'impresa.

In particolare, il principio espresso nell'art. 83, comma 1, è quello della *derivazione (o dipendenza) del reddito d'impresa dal risultato economico civilistico*, che attribuisce all'utile o alla perdita, civilisticamente determinati, la funzione di rappresentare la base giuridica della qualificazione tributaria dei fatti di gestione concorrenti alla formazione dell'imponibile fiscale¹².

2. Il principio della dipendenza dell'imponibile fiscale dal risultato civilistico e della riqualificazione fiscale dei componenti economici. Esaminando più da vicino il principio della

¹¹ In particolare, l'art. 32 del TU n. 4021 del 1877 disponeva: "per la classe dei redditi industriali si terrà conto, in deduzione, delle spese inerenti alla produzione, come il consumo di materie grezze e strumenti, le mercedi degli operai, il fitto dei locali, le commissioni di vendita e simili".

¹² Cfr. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Roma – Milano, 1990, 217; ZIZZO *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in TESAURO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 479 e 620; TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 211.

dependenza dell'imponibile fiscale dal risultato civilistico, vediamo come esso si collega alla disciplina dell'accertamento, in quanto attiene essenzialmente alla rappresentazione della dimensione quantitativa dell'imponibile, non alla qualificazione tributaria dei componenti economici, che trova, invece, regolamentazione all'interno delle norme fiscali ove risulti un'esigenza fiscale di specifica regolamentazione che si realizza mediante il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione. Il conto economico, redatto nell'osservanza delle regole civilistiche, fissa un risultato economico, che rappresenta la base per la qualificazione fiscale dei componenti positivi e negativi, che sono recepiti nell'ammontare determinato secondo le risultanze contabili e presentano piena rilevanza ai fini dell'imposizione tributaria dando luogo a valori fiscalmente riconosciuti dotati di stabilità giuridica nel tempo, ove non rettificati nell'ammontare a seguito dell'esercizio dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, il conto economico è il documento contabile che, insieme allo stato patrimoniale ed alla nota integrativa, costituisce il bilancio d'esercizio. E' redatto ai sensi dell'art. 2425 c.c. e in esso vi confluiscono i costi, i ricavi, le rimanenze, nonché tutti gli altri componenti positivi e negativi di reddito, la cui somma algebrica determina l'utile o la perdita civilistica di periodo¹³.

La *ratio* della dipendenza del reddito d'impresa dal risultato del conto economico è da ravvisare essenzialmente nell'efficacia rappresentativa del risultato contenuto nel bilancio d'esercizio (utile o perdita) dell'effettiva capacità contributiva dell'imprenditore, costituendo esso la risultante di una rilevazione contabile che registra tutti i fatti di gestione verificatisi nel periodo di riferimento¹⁴ e presidiata da un sistema di tutele di tipo civile e di tipo penale. Il codice civile prevede, infatti, che il bilancio debba rappresentare in modo "*veritiero e corretto*" la situazione patrimoniale e reddituale dell'impresa (art. 2423, comma 2, c.c.), e tale rilevazione trova sanzione non soltanto nelle regole in tema di falso in bilancio, ma anche in fattispecie a rilevanza penale proprie della crisi dell'impresa, facendo presumere che tale rilevazione sia tale da rispecchiare fedelmente l'incremento di ricchezza prodotto nell'esercizio dell'attività economica. Come pure, la normale esistenza di contrapposizioni di interessi all'interno della gestione dell'impresa societaria e, in generale, la formalizzazione documentale di gran parte delle operazioni proprie della gestione economica e finanziaria dell'impresa, costituisce ulteriore garanzia dell'affidabilità della base informativa su cui si fonda il risultato del conto economico.

Tuttavia, la dipendenza del reddito d'impresa dal risultato del conto economico deve ritenersi soltanto *tendenziale*, costituendo il dato civilistico soltanto un punto di partenza da cui prende le mosse la determinazione del reddito imponibile, in quanto l'utile o la perdita civilisticamente determinati devono essere "filtrati" attraverso alcune variazioni derivanti dall'applicazione delle norme fiscali, che consentiranno di trasformare in imponibile fiscale il risultato economico dell'esercizio¹⁵. La disciplina tributaria, infatti, prevede che i componenti positivi e negativi di reddito rilevati nel conto economico debbano formare oggetto di un'analisi in sede di dichiarazione fiscale, al fine di verificare l'esistenza di regole particolari che condizionino la deducibilità (variazioni in

¹³ Le norme tributarie quando parlano di "bilancio" si riferiscono al documento disciplinato dagli artt. 2423 ss. del codice civile, redatto secondo i principi civilistici ed i canoni della tecnica contabile. La dottrina, infatti, è ormai concorde nel ritenere che quando nel diritto tributario viene fatto rinvio ad un istituto o concetto disciplinato da altri rami dell'ordinamento, questo deve essere nell'accezione propria del settore di provenienza (cfr. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, 102).

¹⁴ ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in TESAURO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 478.

¹⁵ TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., 192.

aumento) o la rilevanza impositiva (variazioni in diminuzione) di tali componenti. Ne consegue che il sistema delle variazioni può comportare che, ai fini fiscali, l'utile civilistico si tramuti in una perdita ovvero, all'opposto, che la perdita civilistica subita dall'impresa dia luogo ad un reddito soggetto ad imposizione.

Dal punto di vista della struttura normativa, la determinazione del reddito d'impresa risulta dalla combinazione di *norme generali* e di *norme speciali*; le prime costituiscono l'intelaiatura fondamentale della determinazione del reddito in questione, disciplinando le regole per la quantificazione del risultato imponibile e per la qualificazione tributaria di tutti i componenti economici o di gruppi di essi. Le norme speciali, invece, regolamentano la qualificazione tributaria di singoli componenti economici o prevedono regole derogatorie rispetto ai principi generali valide soltanto per determinati componenti positivi o negativi per rispondere a specifiche esigenze economiche o di tutela del gettito.

3. Il principio dell'inerenza nella determinazione del reddito d'impresa. Tra le norme generali dirette a disciplinare la determinazione del reddito d'impresa, quella che continua a presentare occasioni di dibattito, come premesso, è la regola dell'inerenza. Tale regola presenta una rilevanza particolare nella sistematica impositiva, in quanto finalizzata a prevenire la distorsione della funzione impositiva, propria della disciplina della determinazione del reddito d'impresa ai fini fiscali, che potrebbe derivare dall'utilizzo della gestione dell'impresa per la soddisfazione di scopi personali o comunque non connessi alla funzione economica connessa all'esercizio dell'attività. Per questo, nella selezione dei componenti economici che possono concorrere alla formazione del reddito imponibile il legislatore prevede una preliminare verifica della riferibilità di tali componenti all'esercizio dell'impresa, in modo da evitare che componenti economici riferibili ad altre categorie reddituali o fiscalmente non rilevanti vengano ad essere indebitamente computati nella determinazione del reddito d'impresa. Da ciò la necessità di individuare i singoli fatti gestionali che si pongano in una relazione causale con l'attività economica svolta dall'imprenditore, mediante un accertamento in fatto delle caratteristiche dell'operazione da cui derivino i componenti economici e della relazione tra essi e l'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Tale rapporto causale tra i componenti economici e l'attività economica dell'impresa suole denominarsi di *inerenza* o *afferenza*, nel senso che i fatti economici che hanno interessato la gestione dell'impresa devono inerire all'esercizio dell'attività d'impresa e non si devono porre in un semplice rapporto di occasionale riferibilità soggettiva all'impresa stessa, oppure costituire una mera erogazione di reddito. Può accadere, infatti, che un componente reddituale, pur formalmente attribuibile all'impresa, si presenti estraneo rispetto all'esercizio dell'attività dell'impresa ed afferisca invece alla sfera privata dell'imprenditore o di altri soggetti estranei alla gestione imprenditoriale. La norma tributaria, per definizione, disciplina con rigore maggiore rispetto a quella civilistica i criteri per la specificazione oggettiva della fonte reddituale, cercando di eliminare ogni possibile ambito di discrezionalità sia dell'amministrazione finanziaria che del contribuente¹⁶.

¹⁶ E' d'altronde evidente, in mancanza di una direttiva oggettiva sull'imputabilità dei componenti di reddito, la vanificazione di tutte le altre norme sull'imposizione del reddito d'impresa, ben potendosi ottenere una compressione del prelievo fiscale escludendo dall'imponibile componenti positivi di reddito, pur rientranti nell'esercizio dell'impresa, per attribuirli ad altre categorie reddituali pur facenti capo allo stesso soggetto passivo, ma beneficianti di criteri forfetari di determinazione, oppure facendo concorrere in deduzione componenti negativi afferenti la sfera personale dell'imprenditore o comunque non legati da alcun vincolo causale con l'esercizio dell'impresa. Come pure, lo spostamento di componenti reddituali nell'ambito di soggetti facenti parte di gruppi di imprese, seppur civilmente non sanzionabile, agli effetti tributari comporterebbe la misurazione della capacità contributiva di soggetti giuridicamente autonomi in maniera diversa da quella effettiva, dando luogo ad una tassazione sperequata, suscettibile di turbare il

La costruzione giuridica del principio di inerenza non può quindi fondarsi su criteri di carattere soggettivo, in quanto, un accadimento economicamente rilevante, in determinate ipotesi, pur potendosi attribuire al titolare dell'impresa, sotto l'aspetto oggettivo può non attenere all'esercizio dell'impresa, risultando invece collegato al perseguimento di altri interessi economici del contribuente, idonei a rilevare ai fini della determinazione di altre categorie di reddito, oppure attenere ad interessi personali fiscalmente non significativi. Ciò riguarda sia componenti economici positivi, quali redditi classificabili in categorie diverse da quella dei redditi d'impresa o entrate prive di rilevanza fiscale, che componenti negativi, quali spese attribuibili ad altre fonti di reddito o fiscalmente non significative. Queste ultime, in particolare, possono manifestarsi mediante l'insidiosa imputazione nella determinazione del reddito d'impresa di costi riferibili ad interessi od attività personali dell'imprenditore comportando una determinazione del reddito d'impresa in misura diversa da quella corrispondente all'effettiva capacità contributiva espressa da tale fonte imprenditoriale, che viene alterata dalla impropria deduzione dando luogo ad un illegittimo risparmio d'imposta. Un simile comportamento nel sistema civilistico risulta, sostanzialmente, privo di sanzione, non soltanto nell'impresa individuale, in cui si assiste ad una immedesimazione del patrimonio imprenditoriale con quello personale, ma anche nelle società a ristretta base partecipativa, nelle quali l'utilizzo delle risorse sociali per finanziare consumi personali dei soci rientra nella prassi e diventa difficilmente accertabile, pur in presenza di una formale distinzione tra il patrimonio destinato all'attività economica e quello dei soci. Ed anche nelle società di capitali di rilevanti dimensioni, come pure di quelle che, per effetto dell'attività esercitata, sono soggette a particolari forme di controllo contabile, non può escludersi la possibilità di un utilizzo per fini non imprenditoriali della gestione dell'impresa, specialmente con riferimento a quelle tipologie di spesa astrattamente suscettibili di interessare sia la gestione dell'impresa che la soddisfazione di interessi personali.

Da ciò la tradizionale attenzione riservata dalla normativa tributaria sulla determinazione del reddito d'impresa ad una clausola generale diretta a prevenire l'abuso della disciplina sulla determinazione del reddito d'impresa, attuabile mediante l'imputazione di spese personali o comunque espressive di una finalità non imprenditoriale nella determinazione del reddito imponibile, che provocherebbe una sottrazione indebita di gettito fiscale e un concorso alle pubbliche spese in misura diversa rispetto a quella prevista dalla legge. Tale clausola generale è stata vista, sin dalle origini del nostro sistema dell'imposizione diretta, nel principio dell'inerenza, che ha trovato, inizialmente una espressione normativa in una precisa disposizione normativa, di cui la dottrina, la giurisprudenza e la prassi amministrativa hanno concorso ad individuare la concreta portata, fino a giungere all'attuale soluzione normativa proposta dal TUIR n. 917 del 1986, che ha optato per una impostazione giuridica alternativa e maggiormente rispondente all'impianto proposto dalla riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso.

Infatti, nell'attuale disciplina, contrariamente a quanto avveniva nel sistema dell'imposta di ricchezza mobile, non esiste una norma che faccia espresso riferimento all'inerenza quale principio generale sulla determinazione del reddito d'impresa, tuttavia la centralità di tale principio si desume dalla nozione stessa di reddito d'impresa, che, ai sensi dell'art. 55, è quello che “*deriva dall'esercizio dell'attività d'impresa*”¹⁷. La portata del principio di inerenza va ricercata, come si

mercato in cui opera l'impresa o comunque di influenzare negativamente il principio della tendenziale neutralità dell'imposizione fiscale (su cui v. Cass., sez.trib., 21 dicembre 2009, n. 26851, in *Banca dati Leggi d'Italia*).

esaminerà successivamente, in combinazione con le norme speciali, che integrano e dettagliano i principi generali alla base della disciplina del reddito d'impresa, restando comunque applicabile, nel silenzio della normativa speciale, a tutti i componenti economici che concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Con il principio di inerenza, che trova la sua base normativa nella stessa norma definitoria del reddito d'impresa, non può confondersi il *principio dell'irrilevanza fiscale dei componenti negativi relativi ad attività che non concorrono a formare il reddito d'impresa imponibile*, la cui disciplina è contenuta nel comma 5 dell'art. 109 del TUIR n. 917/1986. L'istituto disciplinato da tale norma, in realtà, non ha nulla a che vedere con l'inerenza, in quanto trova la propria giustificazione logica nell'intenzione legislativa di evitare che un'impresa, fruente di agevolazioni parziali nella tassazione del reddito, possa godere dell'ulteriore vantaggio consistente nella possibilità di dedurre dalla parte imponibile del reddito complessivo i componenti negativi di reddito concorrenti alla formazione del reddito fruente di agevolazione¹⁸. In tale modo, infatti, si otterrebbe un effetto di dilatazione dell'esenzione anche sulla parte di reddito che non forma oggetto del trattamento agevolato, comprimendo così il prelievo fiscale sulla parte tassabile, in conseguenza della deduzione di componenti di reddito riferibili specificamente o *pro quota* all'attività non tassabile, con il risultato della distorsione delle finalità politico - economiche sottostanti alla parzialità dell'esenzione o del trattamento sostitutivo. Tale principio è espresso anche dall'art. 83 TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 33, lett. F, l. 24 dicembre 2007, n. 244, nella parte in cui prevede la rilevanza delle perdite derivanti da attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione nella misura corrispondente a quella dei risultati positivi.

Nell'interpretazione dell'art. 109, comma 5, tuttavia, tale finalità non sempre è stata adeguatamente individuata, essendosi individuata spesso in tale disposizione la fonte normativa del principio di inerenza¹⁹. In realtà, come si è visto, la fonte della regola dell'inerenza è individuabile nel sistema stesso dell'imposizione sul reddito d'impresa, il quale richiede una regola di collegamento tra i suoi componenti, attivi e passivi, e l'attività legalmente tipizzata, individuabile in una relazione di causa ad effetto dei singoli componenti economici all'attività, senza porre alcun collegamento tra il componente negativo e l'applicabilità al componente positivo cui può riferirsi di un trattamento agevolativo. D'altronde, l'individuazione nell'art. 109, comma 5, della base del principio dell'inerenza condurrebbe all'assurdo di escludere la necessaria ricorrenza di tale condizione per ammettere la deducibilità degli interessi passivi, degli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, che risultano espressamente esclusi dall'ambito applicativo della norma in commento²⁰. Da ciò deriverebbero conclusioni inaccettabili nella determinazione del reddito

¹⁷ Per una rassegna delle posizioni dottrinali sulla fonte normativa del principio dell'inerenza, v., PEVERINI, *Giudizio di fatto e giudizio di diritto in materia di costi non inerenti all'attività d'impresa*, in *Riv.dir.trib.*, 2008, I, 894, spec. nota 31

¹⁸ TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., 262; ID., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv.dir.trib.*, 2002, I, 449; ID., *Commento all'art. 109*, in AA.VV., *Commentario al testo Unico delle Imposte sui Redditi*, PADOVA, 2009, 995. Tali rilievi sono condivisi da BEGHIN, *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza ("inerenza intrinseca" versus "inerenza estrinseca")*, cit., 410

¹⁹ V. in proposito gli autori richiamati da PEVERINI, *Giudizio di fatto e giudizio di diritto in materia di costi non inerenti all'attività d'impresa*, cit., 894, nella prima parte della nota 31

²⁰ Per ricostruire correttamente la portata ed il significato dell'art. 109, comma 5, è utile un esame delle norme da cui trae origine. Infatti, il TUIR n. 917 del 1986 ha unificato nel comma 5 dell'art. 109 (ex art. 75) le norme già contenute nel secondo comma dell'art. 74 e nel secondo comma dell'art. 52 del DPR n. 597/1973, proponendo così una disciplina

d'impresa, dovendosi ammettere la deducibilità di spese personali sostenute dall'imprenditore, quali, ad esempio, gli interessi passivi sostenuti per l'acquisto di beni di lusso o gli oneri contributivi per il personale di servizio dell'abitazione privata²¹.

In definitiva l'istituto disciplinato dall'art. 109, comma 5 non può essere confuso con il principio dell'inerenza, che rappresenta un principio generale e non limitato, come quello contenuto in tale norma, ai soli componenti negativi²².

generale suscettibile di essere applicata a tutti i componenti reddituali, salvo quelli espressamente esclusi, risolvendo normativamente una questione sorta nell'applicazione della disciplina previgente. Il principio espresso dalla norma appare in linea con quello trasparente dalle norme del DPR n. 597 del 1973, come risulta d'altronde dalla relazione ministeriale illustrativa dell'originario schema di testo unico, tuttavia la portata della disposizione risulta sensibilmente diversa da quella emergente dal combinato disposto degli artt. 52 e 74 del precedente testo normativo ed impone quindi un'analisi dettagliata. Occorre preliminarmente precisare come il riferimento alle "spese" e agli "altri componenti negativi" abbia consentito il superamento delle difficoltà ermeneutiche derivanti dalla formulazione "costi ed oneri" contenuta nell'art. 74 del DPR n. 597/1973, formulazione suscettibile di esser letta con limitato riferimento ad alcuni soltanto dei componenti negativi di reddito, cioè a quelli qualificabili quali costi od oneri. Il TUIR ha perciò adottato una descrizione di carattere generale, estrapolando poi da tale elencazione alcuni componenti reddituali in relazione ai quali il principio risulta inapplicabile. L'esclusione di alcuni componenti negativi dall'ambito applicativo del principio deriva sia da ragioni di carattere sistematico, che da considerazioni di tipo equitativo. Sotto il primo profilo trova giustificazione l'esclusione degli interessi passivi, per i quali l'art. 96 dello stesso TUIR detta una disciplina speciale, fondata sulla regola della deducibilità rapportata all'importo degli interessi attivi. Ad un diverso ordine di considerazioni sono invece ispirate le esclusioni degli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale dall'ambito di applicazione del principio di limitazione della deducibilità in esame. Si tratta di valutazioni di carattere equitativo, connesse non alla presenza di una disciplina speciale, bensì alla opportunità di prevenire un ulteriore aggravio sulla gestione dell'impresa di quote di costi connessi alla cura di pubblici interessi e quindi già di per sé gravanti sull'iniziativa economica.

La lettura del comma 5 dell'art. 109, una volta accertata la sua portata generale, deve essere condotta distintamente in relazione alla sua prima parte ed alla sua seconda parte, in quanto i principi espressi nei due corpi normativi risultano, seppur legati da un vincolo di dipendenza logica, sostanzialmente differenti. Nella prima parte della norma si richiede, quale presupposto di deducibilità dei componenti negativi, il riferimento di tali componenti ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. La seconda parte invece ammette la deducibilità proporzionale dei componenti negativi in relazione ai quali tale riferimento risulti indistinto e quindi sia impossibile stabilire un collegamento tra la spesa e il provento.

²¹ Non si ritiene, quindi, di condividere la giurisprudenza di legittimità che esclude la verifica della sussistenza del requisito dell'inerenza per gli interessi passivi (su cui, da ultima, v. Cass., sez.trib., 4 giugno 2007, n. 12990, in *Banca dati Fisconline*), in quanto il difetto di inerenza degli interessi passivi consentirebbe all'imprenditore di poter dedurre il costo del finanziamento di beni utilizzati a fini personali o comunque estranei all'esercizio dell'impresa. In una precedente pronuncia, invece, la Corte di Cassazione (Cass., sez.trib., 29 marzo 2006, n. 7292, in *Banca dati Fisconline*) aveva ben messo in evidenza la necessità della dimostrazione di un collegamento tra reddito imprenditoriale e interessi passivi, non potendosi ammettere la deducibilità di componenti estranee all'attività d'impresa. Su tale problematica, in dottrina, v. DEL FEDERICO, *Gli interessi passivi nel reddito d'impresa, la deducibilità pro rata e l'irrilevanza dell'inerenza*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2005, II, 26 ss.

²² Per cui non potranno valere le regole già viste in relazione al principio dell'inerenza ai fini della ricostruzione del contenuto del principio dell'irrilevanza fiscale dei componenti negativi relativi ad attività esenti, i quali, anzi, dovranno aver già superato il giudizio di inerenza, che, nella specie, risulta pregiudiziale. Il componente negativo deve "riferirsi" all'attività o al bene da cui derivano i componenti positivi che concorrono a formare il reddito o che risultano esclusi, per cui la norma sembra richiedere qualcosa di più rispetto ad un semplice collegamento giuridico-economico del componente reddituale all'attività imprenditoriale, imponendo un giudizio circa l'esistenza di un collegamento non generico, bensì specifico del componente negativo a quello positivo. Tale nesso deve essere tale da "distinguere" il componente negativo, determinandone un collegamento di carattere economico con il componente positivo o, meglio ancora, con la sua fonte genetica. In mancanza di una simile caratteristica del componente reddituale, lo stesso dovrà ritenersi indistintamente riferibile sia ad attività esenti che ad attività tassabili e potrà dedursi in misura proporzionale. La deduzione, in particolare, è ammessa 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 esenti, di cui all'art. 87, non concorrono alla formazione né del numeratore né del denominatore di tale rapporto proporzionale.

In tal modo si previene il dubbio interpretativo che si manifesterebbe in presenza di attività imponibili che, in un periodo d'imposta, non diano luogo a ricavi o proventi, ma soltanto a spese. La valutazione circa l'effettiva tassabilità del componente reddituale deve quindi essere effettuata *ex ante*, quale idoneità dell'attività o del bene a dar luogo a ricavi o proventi potenzialmente tassati o potenzialmente esenti, indipendentemente dalla concreta misura degli stessi, che rileverà, eventualmente, ai soli fini della determinazione della concreta esenzione o tassazione.

4. Il contenuto del principio dell'inerenza. Chiarita la fonte normativa del principio di inerenza, vediamo ora il contenuto di tale principio. L'inerenza rappresenta, infatti, un *requisito oggettivo* dei componenti economici, che consente di affermare la riferibilità degli stessi all'esercizio dell'impresa, per effetto di un *rapporto di causa ad effetto*. Un componente positivo o negativo di reddito potrà considerarsi inerente all'esercizio dell'impresa soltanto quando, esaminato oggettivamente, si presenti quale elemento derivante dall'esercizio dell'impresa e quindi come *effetto economico, positivo o negativo, della gestione dell'impresa*²³.

L'esercizio di una delle attività d'impresa fiscalmente codificate nel citato art. 55 costituisce in definitiva la causa di una serie di fatti economici, i quali soltanto vengono considerati rilevanti ai fini della determinazione del relativo reddito, con esclusione quindi di tutti quei fatti economici non derivanti oggettivamente dall'esercizio dell'impresa, pur risultando soggettivamente attribuibili all'imprenditore²⁴. Rispetto al sistema previgente²⁵, nella disciplina impositiva nata con la riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso l'inerenza diventa una condizione di rilevanza fiscale non soltanto dei componenti negativi di reddito (costi, spese, perdite, ecc.), ma anche dei *componenti positivi* che civilmente vengono imputati al conto economico (ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, ecc.). Sia i componenti positivi che quelli negativi devono inerire all'esercizio dell'impresa, nel senso che, per acquistare rilevanza agli effetti impositivi, devono porsi *in un rapporto causale con l'esercizio dell'attività* imprenditoriale individuata ai sensi dell'art. 55²⁶.

²³ Sotto questo aspetto non deve confondersi la relazione del componente economico con l'attività d'impresa con la sua documentazione contabile, ben potendosi ravvisare l'ipotesi in cui nonostante il documento (fattura) sia emesso da un soggetto diverso da quello che ha reso la prestazione, l'operazione documentata ed il corrispondente esborso siano reali ed inerenti all'esercizio dell'impresa, non derivando dalla irregolarità della fattura il venir meno dei presupposti della deducibilità del costo (in tal senso Cass., sez.trib., 8 settembre 2006, n. 19353, in *Banca dati Fisconline*)

²⁴ TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., 247, Id., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, cit., 446

²⁵ Sull'evoluzione normativa del principio di inerenza cfr. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., 246 ss.; ID., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, cit., 440 ss.; PANIZZOLO, *Inerenza e atti erogativi nel sistema di determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 676.

²⁶ Vi possono, infatti, essere componenti positivi di reddito che, pur risultando attribuibili soggettivamente al titolare dell'impresa, non derivino dall'attività esercitata, ma, ad esempio, da una diversa fonte reddituale. Si pensi, a tal proposito, ad un premio percepito dall'imprenditore per meriti non connessi alla sua attività imprenditoriale, il cui importo sia stato imputato tra i ricavi d'esercizio per esigenze di carattere civilistico. In tal caso l'importo corrispondente al premio dovrà essere scorporato dal reddito d'impresa, in quanto non inerente all'attività di impresa, ed incluso, eventualmente, tra i redditi diversi ex art. 67, primo comma, lett. d, del TUIR. Sul punto v. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, cit., 448

L'inerenza, dunque, pur se non espressamente prevista rappresenta uno dei principi generali della determinazione del reddito d'impresa, anzi è il concetto che anima l'imputazione di *tutti i componenti economici* alla formazione del reddito imponibile, assumendo come tali non tutti i componenti positivi o negativi che hanno interessato la gestione dell'impresa sotto l'aspetto civilistico, bensì soltanto quei fatti economici che si pongono in una relazione causale con l'attività dell'impresa²⁷.

Tuttavia tale *collegamento* del componente reddituale all'attività dell'impresa *non* può ritenersi *soltanto di carattere economico*, inteso cioè quale riferibilità del fatto di gestione al tipo di attività svolta dall'impresa²⁸, ma dovrà *anche* presentare *carattere giuridico*. Pertanto il componente reddituale potrà ritenersi rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa allorquando il suo collegamento con l'attività dell'impresa presenti, al tempo stesso, un fondamento economico e un fondamento giuridico, risulti cioè economicamente in relazione all'attività dell'impresa e dia luogo ad una variazione giuridicamente significativa del patrimonio imprenditoriale²⁹. Ove manchi uno di tali aspetti e il componente di reddito risulti solo economicamente connesso *all'attività dell'impresa*, ma non sussista un fondamento giuridico dello stesso, oppure, al contrario, risulti un fondamento giuridico, ma manchi un collegamento economico, non potrà affermarsi la riferibilità del fatto di gestione all'esercizio dell'attività di impresa³⁰.

Un ulteriore problema è rappresentato dalla individuazione dei criteri per stabilire l'attività dell'impresa rispetto alla quale debba valutarsi il collegamento dei componenti reddituali. In particolare il problema si pone per le imprese societarie, con riferimento ad un eventuale oggetto statutario che preveda un determinato tipo di attività sociale, non coerente, in ipotesi, con l'effettiva attività esercitata dalla società³¹. A nostro avviso, al fine di determinare l'inerenza dei componenti reddituali alla gestione dell'impresa, il dato statutario rappresenta un mero indizio, ma non certo la

²⁷ Sull'applicazione del principio di inerenza ai componenti positivi di reddito (indennizzo conseguito in esito alla cessione o rinuncia agli effetti di un contratto di locazione immobiliare), v. Cass., sez.trib., 17 marzo 2006, n. 5979, in *Banca dati Fisconline*

²⁸ La scelta economica dell'imprenditore non è tuttavia censurabile in sede amministrativa, sempre che non sfoci nell'irragionevolezza, in quanto può essere motivata anche dalla necessità di evitare futuri aggravii dell'attività d'impresa, come rilevato dalla Cassazione in materia di verifica della deducibilità di una minusvalenza derivante dalla cessione a terzi a prezzo simbolico di una partecipazione societaria passiva per ottenere la liberazione delle garanzie (Cass., sez.trib., 6 giugno 2007, n. 13224, in *Banca dati Fisconline*)

²⁹ In altri termini il componente economico deve derivare da un rapporto obbligatorio di fonte negoziale o legale cui corrisponde, per i componenti negativi, la responsabilità patrimoniale dell'impresa e, per quelli positivi, un incremento del patrimonio destinato all'esercizio dell'attività imprenditoriale. Tuttavia la fonte obbligatoria può, in alcuni casi, derivare da un atto, isolatamente considerato, di tipo liberale, che, però, considerato in un più ampio contesto può mutuare la sua obbligatorietà dalla connessione con scelte imprenditoriali di fidelizzazione della clientela (ad es., omaggi) o di concreta determinazione dei corrispettivi di vendita (ad es. sconti)

³⁰ Si pensi, ad esempio, alle spesa sostenuta per sostenere il lancio di un marchio di fabbrica di proprietà di un terzo, senza che tale spesa risulti trasferita economicamente al titolare del bene immateriale. In tal caso, pur ravvisandosi un collegamento giuridico della spesa, mancherebbe il collegamento economico. Al contrario, per l'impresa che si avvantaggia della spesa, che si porrebbe invece in relazione economica con la propria attività, mancherebbe il collegamento giuridico della spesa con una modificazione del proprio patrimonio destinato all'esercizio dell'impresa

³¹ Su tale problematica, v. TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, 173 ss.

regola assoluta per stabilire l'attività dell'impresa, per cui l'individuazione del nesso di inerenza risulterà necessariamente preceduta da un giudizio circa l'attività *effettivamente svolta* dall'impresa, indipendentemente da dati formali non corrispondenti all'attività di fatto posta in essere³².

Il richiamo all'esercizio dell'impresa dimostra il superamento delle tesi giurisprudenziali in ordine al significato del concetto di cui all'art. 91 dell'abrogato TU n. 645 del 1958. L'inerenza cioè non può intendersi come vincolo di connessione specifica con l'attività reddituale, bensì va individuata nell'esistenza di un rapporto causale, anche generico, *con l'esercizio dell'impresa*, nel senso che i componenti positivi e negativi derivino dall'esercizio dell'impresa, costituiscano cioè componenti tipici dell'attività lucrativa dell'impresa. Non rileva più, quindi, l'attribuibilità dei costi a *redditi imponibili*³³, come precisato, incidentalmente, dalla sentenza annotata; come sopra esaminato, il legislatore ha ritenuto di modificare tale posizione originaria, introducendo una nuova regola generale di determinazione del reddito, diretta a limitare la deducibilità dei componenti negativi riferibili ad attività esenti.

Il requisito dell'inerenza, in alcuni casi, trova una *specifica disciplina* nell'ambito dei singoli componenti reddituali³⁴, oppure un limite quantitativo entro il quale il componente, pur inerente, è ammesso in deduzione, e tale disciplina prevale, per il principio di specialità, su quella generale³⁵. In altri casi, invece, il legislatore esclude espressamente la deducibilità di costi inerenti, in connessione ad una scelta di politica repressiva³⁶ o di prevenzione di comportamenti elusivi³⁷ o di indebita localizzazione all'estero di componenti economici³⁸.

³² Nel caso di divergenza tra attività statutaria e attività effettivamente esercitata si pone il problema circa la ripartizione dell'onere della prova di quest'ultima. Secondo i principi generali tale onere dovrebbe incombere sul soggetto che fa valere un diritto, per cui ove si discuta della deduzione di costi, tale onere incomberà al contribuente, mentre ove sia l'ufficio a recuperare componenti positivi affermandone la riferibilità all'attività effettivamente esercitata dal contribuente, tale onere incomberà al fisco. Va da sé che tale prova potrà presentare natura presuntiva, sia ove il relativo onere sia a carico dell'ufficio, che del contribuente

³³ In tal senso Cass., sez.trib., 26 gennaio 2007, n. 1709, Cass., sez.trib., 30 luglio 2007, n. 16826, Cass., sez.trib., 30 luglio 2007, n. 16824, (tutte, in *Banca dati Fisconline*), secondo cui: "L'inerenza è una relazione tra due concetti – la spesa e l'impresa – che implica un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività "potenzialmente" idonea a produrre utili"

³⁴ Si pensi, ad esempio, alla predeterminazione normativa degli accantonamenti ammessi in deduzione, risultante dall'ultimo comma dell'art. 107

³⁵ V., ad esempio, i limiti alla deducibilità delle spese ed altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporti a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, previsti dall'art. 164 e la deducibilità delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50, di cui all'art. 108, comma 2, ultima parte.

³⁶ Emblematica è la previsione dell'indeducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti, contenuta nell'art. 14, comma 4 bis, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, che presuppone, evidentemente, l'inerenza degli stessi e, quindi, l'astratta deducibilità.

³⁷ V., ad es., l'art. 60, che, nella disciplina della determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF, esclude la deducibilità delle spese sostenute dall'impresa a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa, pur in presenza di una ipotetica inerenza di tali spese all'esercizio dell'attività.

Spesso il legislatore collega l'inerenza di componenti di reddito alla *destinazione imprenditoriale dei beni* patrimoniali da cui gli stessi derivano, facendo così coincidere l'inerenza con la destinazione all'impresa dei beni, evitando in tal modo un giudizio sulla natura del componente di reddito³⁹. Il legislatore cioè presume la riferibilità all'esercizio dell'impresa dei componenti positivi e negativi connessi a beni patrimoniali comunque destinati all'attività d'impresa, esimendo così l'interprete da un giudizio sull'inerenza del risultato economico connesso alla valutazione o allo smobilizzo del cespite relativo all'impresa. In altre ipotesi il legislatore interviene per riconoscere rilevanza reddituale, entro certi *limiti forfetari*, a componenti economici *non inerenti* all'esercizio dell'impresa, derogando così alla regola generale dell'inerenza, al fine di realizzare, tramite lo strumento fiscale, esigenze di politica economica o di incentivo alla destinazione di utili d'impresa ad iniziative socialmente meritevoli⁴⁰.

Al di fuori delle previsioni particolari, la portata generale del principio di inerenza domina sulla disciplina della determinazione del reddito d'impresa, comportando la necessità di verificare, caso per caso, l'esistenza di un rapporto di causalità, anche generica, dei componenti positivi e negativi rispetto all'esercizio dell'impresa. In concreto, l'accertamento dell'inerenza di un componente reddituale si riduce ad *un problema di prova*, dovendosi valutare in concreto non soltanto l'esistenza del componente negativo⁴¹, ma anche la riferibilità dello stesso all'esercizio dell'impresa⁴².

5. *Prova dell'inerenza e accertamento contabile.* L'analisi fin qui svolta ha consentito di individuare la portata del principio dell'inerenza nell'ambito delle regole sulla determinazione del reddito d'impresa ai fini fiscali e la centralità di tale principio per la garanzia della corrispondenza dell'imponibile all'effettiva espressione di capacità contributiva ricollegabile all'esercizio dell'attività imprenditoriale. Si tratta ora di esaminare la dimensione dinamica dell'inerenza, con particolare riguardo alla ripartizione degli oneri dimostrativi dei fatti presupposti dal giudizio circa l'inerenza di una spesa astrattamente rilevante nella determinazione del reddito d'impresa. Il tema, in sostanza, concerne la dimensione applicativa del principio dell'inerenza e la sua rilevanza

³⁸ V., ad esempio, l'indeducibilità prevista dall'art. 110, comma 10, per le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli previsti nella c.d. *white list*

³⁹ V., ad esempio, la deducibilità delle spese ed altri componenti negativi relativi ai beni immobili che viene collegata alla natura strumentale di tali beni dall'art. 90

⁴⁰ V. in tal senso le ipotesi contenute nel comma 2 dell'art. 100, in cui alcune erogazioni liberali, come tali prive di collegamento con la finalità lucrativa dell'impresa, vengono ammesse in deduzione in misura percentuale al reddito d'impresa dichiarato

⁴¹ Sulla distinzione tra prova dell'esistenza e prova dell'inerenza del costo, v. Cass. 24 marzo 2006, n. 6650, in *Banca dati Fisconline*

⁴² Come correttamente rilevato da Cass., sez.trib., 18 dicembre 2006, n. 27095 (in *Banca dati Fisconline*), in materia di verifica della deducibilità di spese di viaggio all'estero sostenute da una società sia per alcuni dipendenti che per persone estranee alla struttura societaria, la prova dell'inerenza può derivare non soltanto dall'esame globale della contabilità, ma anche da ulteriore documentazione dalla quale risulti che da tali spese siano derivati rapporti commerciali con ditte dello Stato estero. In tal caso, tuttavia, l'onere della prova dell'inerenza incombe sul contribuente (Cass., sez.trib., 13 ottobre 2006, n. 22034, in *Banca dati Fisconline*) e non può assolversi in sede di legittimità (Cass., sez.trib., 13 febbraio 2006, n. 3109, in *Banca dati Fisconline*)

nell'ambito delle regole probatorie poste alla base della ricostruzione fattuale del reddito d'impresa, consentendo di individuare il soggetto onerato della dimostrazione del requisito dell'inerenza, nonché le forme che la prova viene ad assumere in relazione a tale aspetto della gestione dell'impresa nei suoi diversi profili di rilevanza giuridica.

Con riferimento al primo punto, il tema si riduce alla soluzione dell'interrogativo circa la possibilità per l'amministrazione di contestare la deducibilità di un costo sulla base della semplice contestazione della mancata prova dell'inerenza da parte del contribuente, motivando in tal modo un atto di accertamento diretto alla rettifica della dichiarazione. In una recente pronuncia⁴³, la Cassazione propone una soluzione di compromesso, fondata sulla differenza tra componenti negativi strettamente necessari alla produzione del reddito o fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale e componenti negativi che presentano un dubbio collegamento con l'attività reddituale dell'impresa. Per i primi, per i quali la strumentalità della spesa è di chiara evidenza in considerazione della sua stessa natura, l'inerenza deve ritenersi presunta, spettando all'amministrazione finanziaria l'onere della dimostrazione della riferibilità della spesa ad interessi extraimprenditoriali. Mentre per quelle spese che riguardino attività non direttamente legate ad un diretto vantaggio dell'impresa, sarà il contribuente ad essere onerato della dimostrazione del collegamento teleologico tra la spesa e l'attività dell'impresa.

Tale impostazione ripropone, in modo più articolato, una giurisprudenza di legittimità, che ha, in più occasioni, affermato che l'onere della dimostrazione dei fatti idonei ad impedire la nascita e il perdurare del vantato diritto, tra i quali rientrano tutte le componenti negative incidenti sulla formazione del reddito imponibile, incombe sul contribuente che ne invoca la deducibilità⁴⁴, che deve inoltre provare anche i requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi⁴⁵. La sentenza annotata introduce una distinzione interna nella dinamica probatoria diretta alla ricostruzione dell'inerenza della spesa, proponendo la descritta differenziazione tra spese di "evidente" inerenza ed altre spese, nella quali l'inerenza non appare *prima facie*, fissando per le prime una presunzione, giurisprudenziale, di inerenza, e quindi di deducibilità, e, per le seconde, una presunzione opposta, vincibile dall'apporto probatorio del contribuente.

La tesi della Corte di Cassazione, tuttavia, non sembra fondata su un dato normativo che ne consenta l'affermazione, potendosi ritenere una sorta di introduzione giurisprudenziale di una regola probatoria, fondata da un lato sulle caratteristiche della spesa e dall'altro dal presumibile vantaggio per il contribuente derivante dalla deduzione della spesa, che giustifica, in ultima analisi, l'attribuzione dell'onere probatorio. Ma tale soluzione, pur coerente con una visione del principio dell'onere della prova quale regola di giudizio sul fatto incerto, non sembra in realtà perfettamente adattabile alle norme speciali in tema di accertamento del reddito d'impresa, sulle quali ruota la ricostruzione fattuale a base della tassazione.

In particolare, l'affermazione dell'incombenza dell'onere dimostrativo su colui che vanta un fatto idoneo ad impedire la nascita del diritto all'imposizione, si adatta ad una visione dell'onere deducibile strutturalmente distinto dalla fonte di reddito, ma sembra difficilmente proponibile in

⁴³ Cass.

⁴⁴ Cass., sez.trib., 4 ottobre 2000, n. 13181, in *Corr. trib.*, 2001, 298, con nota di FANELLI

⁴⁵ Cass., sez.trib., 7 settembre 2001, n. 11514, in *Corr. trib.*, 2002, 697.

una visione unitaria del risultato reddituale attribuibile ad una specifica fonte economica. Infatti, mentre nelle fonti reddituali ricollegate a specifici cespiti produttivi la deduzione di una spesa costituisce l'oggetto di un diritto potestativo attribuito al contribuente, che viene pertanto ad essere onerato della dimostrazione dei supporti fattuali, nelle fonti ricollegate all'esercizio di un'attività economica, invece, la deduzione di un componente negativo non può riconnettersi propriamente all'esercizio di un diritto attribuito al contribuente, in quanto l'imputazione di un costo in tale contesto si presenta quale passaggio necessario ai fini della rappresentazione unitaria di un risultato gestionale attribuibile alla specifica fonte produttiva. La visione unitaria che la legge attribuisce al risultato economico dell'attività d'impresa impedisce di configurare la deduzione del costo che concorre alla formazione dell'utile o della perdita gestionale alla stessa stregua della deduzione della spesa deducibile da un reddito tassabile al lordo, per cui la ripartizione degli oneri dimostrativi di tali componenti non può porsi sullo stesso piano, ma deve adattarsi alla diversa scelta legislativa di considerare il costo una componente elementare di un risultato netto oppure una posta rettificativa da considerare nella semplice liquidazione dell'imposta.

Tale differente struttura dimostrativa trova d'altronde conferma nella particolare disciplina accertativa prevista per i redditi derivanti dall'esercizio di un'attività economica, che pur inserendosi nell'accertamento analitico, si presenta caratterizzata da un'articolazione normativa che non trova riscontro nella regolamentazione dell'attuazione amministrativa propria delle altre categorie di reddito⁴⁶. In particolare, dal combinato disposto degli artt. 38 e 39 del DPR n. 600/1973, si desume una disciplina di carattere generale, dedicata all'accertamento di tutte le categorie reddituali con eccezione di quelle derivanti da attività d'impresa o di lavoro autonomo professionale, fondata sul riscontro documentale delle deduzioni e quindi sulla rigorosa prova del diritto alla deduzione, cui si contrappone una ben più articolata disciplina finalizzata a bilanciare l'interesse erariale al riscontro dell'effettività dei componenti economici con le caratteristiche proprie della dimostrazione contabile degli stessi, adattando le regole di sindacato amministrativo al rispetto di adempimenti formali astrattamente idonei a fornire un principio di prova dell'effettività dei componenti elementari concorrenti alla formazione del risultato finale

Anzi la contrapposizione di un metodo contabile ad un metodo extracontabile, desumibile dalla differente formulazione del comma 1 e 2 dell'art. 39 del DPR n. 600/1973, conferma l'opzione legislativa diretta ad attribuire alla ricostruzione contabile, ove rispettosa di alcune elementari regole formali, un'attitudine dimostrativa dell'esistenza e della dimensione economica dei componenti elementari della gestione dell'impresa, suscettibile di essere rimossa soltanto nel rispetto di specifiche regole probatorie caratterizzate da intrinseca attendibilità dei risultati. Simili regole, in presenza di un generalizzato potere di imporre una prova ulteriore del componente economico, non avrebbero senso, ben potendo l'amministrazione affermare la generica indeducibilità di un costo, sostenendo la mancata dimostrazione dell'inerenza o di qualche altro requisito condizionante la deducibilità.

L'affidabilità dimostrativa di un sistema di rilevazioni periodiche, unita alla previsione di forme di responsabilità extratributarie a presidio della regolarità delle registrazioni gestionali dell'impresa⁴⁷, concorrono ad attribuire all'imputazione di un componente economico alla

⁴⁶ Sul principio dell'alternatività dei metodi di accertamento, v. LA ROSA, *L'alternatività dei "metodi" di accertamento alla luce delle recenti innovazioni*, in *Riv.Dir.Trib.*, 1995, I, 247.

⁴⁷ Come pure, nelle società di rilevanti dimensioni, la tendenziale veridicità delle rilevazioni contabili deriva, oltre che dai controlli formali previsti dalla legge, dalla normale contrapposizione degli interessi all'utile con quelli al dividendo,

determinazione del reddito d'impresa una valenza dimostrativa caratterizzata da una certa stabilità, suscettibile di essere superata soltanto in presenza di apporti probatori di segno opposto, tali da dimostrare l'inesistenza o le diverse dimensioni quantitative del componente economico, rappresentando una risultante del bilanciamento normativo tra l'attendibilità dimostrativa dei dati contabili emergenti dalla rilevazione sistematica dei fatti di gestione e la garanzia dell'effettività dell'attività di accertamento, che si esprime nel generale accollo dell'onere probatorio all'amministrazione finanziaria, che però può utilizzare, per assolvere tale onere, anche strumenti presuntivi, pur in presenza di scritture contabili regolarmente tenute, dimostrando in tal modo l'incompletezza o l'infedeltà delle rilevazioni contabili⁴⁸.

Pertanto, la contestazione della deducibilità di un costo, regolarmente imputato in contabilità, per difetto di inerenza non potrà realizzarsi mediante la semplice affermazione in sede di accertamento della mancata dimostrazione di tale requisito, ma dovrà passare per la prova, anche presuntiva, dell'inesistenza della passività dichiarata, secondo la previsione contenuta nel comma 1, lett. d), dell'art. 39 cit. In tale direzione, l'atto di accertamento dovrà positivamente dimostrare l'inattendibilità della registrazione contabile alla luce degli elementi probatori, pur indiretti ma rispettosi dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., offerti dall'amministrazione finanziaria, incorrendo altrimenti in una mancata dimostrazione dell'indeducibilità del costo, se non in un difetto di motivazione dell'atto.

In definitiva, la prova dell'inerenza non può confondersi con la particolare metodologia accertativa su cui poggia la ricostruzione fattuale del reddito d'impresa su iniziativa della pubblica amministrazione, inserendosi tale prova nella più ampia tematica connessa alla formazione dell'atto di accertamento ed ai relativi presupposti formali. Va da sé, tuttavia, che nell'esercizio dei poteri istruttori previsti dalla legge, l'amministrazione potrà richiedere al contribuente i supporti informativi necessari al fine di determinare con esattezza la base fattuale dell'accertamento, descrivendone il processo di valutazione nella motivazione dell'avviso di accertamento ai fini del disconoscimento della deduzione del costo ritenuto non inerente⁴⁹. La completezza di tale argomentazione descrittiva condurrà alla formazione di un atto di accertamento formalmente corretto, ferma restando la devolvibilità al controllo giudiziale del merito del recupero a tassazione, ai fini della verifica della fondatezza dell'azione di accertamento.

che spingono gli amministratori verso visioni dell'attività sociale opposte rispetto a quelle dei soci, il cui interesse immediato vede nella riduzione delle spese dell'impresa uno strumento per aumentare l'utile di bilancio, mentre nella visione degli amministratori la spesa può manifestare i suoi frutti anche in un esercizio assai distante da quello in cui è stata sostenuta.

⁴⁸ Ciò non sta certo a significare che la semplice rilevazione contabile, non supportata da alcuna documentazione amministrativa, possa ritenersi idonea alla dimostrazione dell'inerenza del costo, dovendosi unire l'imputazione al rispetto delle regole procedurali adottate dall'impresa nella rilevazione dei fatti gestionali. Tale aspetto è sottolineato da una pronuncia della Cassazione (Cass, sez.trib., 20 novembre 2001, n. 14570, in MANZON, MODOLO, *Rassegna della Cassazione tributaria (III quadrimestre 2003)*, in *Riv.Dir.Trib.*, 2002, II, 191), che ha rilevato l'insufficienza della semplice contabilizzazione di una componente negativa ai fini della prova dell'inerenza, in quanto la rilevazione contabile presuppone una documentazione di supporto, dalla quale possa evincersi oltre all'importo anche la ragione della spesa.

⁴⁹ Come rilevato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass.,sez.trib., 11 febbraio 2009, n. 3305, in *Banca dati Leggi d'Italia*), la semplice registrazione sul libro giornale non potrà costituire prova del costo, in quanto la registrazione non fornisce nessuna garanzia di certezza, atteso che il libro giornale, come ogni altra scrittura dell'imprenditore, non fa fede della veridicità dei dati in esso esposti e non fa prova a favore dell'imprenditore stesso, giusta il disposto dell'art. 2709 c.c.

Per quanto riguarda invece l'oggetto della prova nella verifica dell'inerenza di un componente economico, deve rilevarsi come la prova dovrà dirigersi, anzitutto, alla dimostrazione della relazione tra tale componente e l'attività effettivamente esercitata o da esercitarsi da parte dell'imprenditore. Quest'ultimo fatto deve ritenersi presunto per effetto dell'attendibilità dimostrativa riconosciuta dalla normativa tributaria al sistema di rilevazione contabile derivato dalla regolamentazione civilistica di provenienza e dal correlativo sistema di garanzie extratributarie, ma tale presunzione potrà essere vinta dalla p.a. mediante l'allegazione di situazioni incompatibili con la base fattuale risultante dalle rilevazioni amministrative, da porre alla base dell'azione accertatrice, di cui potrà costituire adeguata motivazione di sostegno. Tale rappresentazione, peraltro, potrà formare oggetto di contestazione da parte dell'interessato, che potrà dedurre argomenti di fatto ulteriori a supporto della genuinità della imputazione contabile, in modo da giustificare il collegamento della spesa all'attività economica effettivamente svolta.

Deve peraltro escludersi la necessità di particolari mezzi di prova ai fini della dimostrazione dell'inerenza, salve le ipotesi in cui la legge subordini il riconoscimento di determinati componenti economici ad una particolare forma dimostrativa. Per cui, normalmente, l'inerenza potrà dimostrarsi anche mediante il ricorso a strumenti presuntivi idonei a consentire un giudizio di riferibilità del componente economico all'attività d'impresa. D'altronde tale sistema sembra rispondere alla particolarità della disciplina dei redditi d'impresa, in cui la giustificazione in termini razionali di una determinata scelta economica deve collocarsi in un più ampio disegno imprenditoriale, essendo ciò ineliminabile al pari del rischio d'impresa. In altri termini la valutazione circa l'opportunità di una spesa o la dimensione della stessa deve ritenersi affidata alla responsabilità dell'imprenditore e non può formare oggetto di una giustificazione *ex post*, in quanto da ciò deriverebbe un inammissibile sindacato amministrativo sulla conduzione dell'attività economica. Ciò non toglie, tuttavia, che la p.a. possa addurre elementi fattuali idonei a dimostrare la reale finalizzazione della spesa o l'uso extraimprenditoriale di beni aziendali, tali da dimostrare il difetto di inerenza del costo o dell'investimento.

In tale direzione, d'altronde, porta la più recente evoluzione normativa, che per prevenire e reprimere l'abuso derivante dall'improprio godimento di beni aziendali da parte dei soci ha previsto da un lato l'indeducibilità dei costi e dall'altro la presunzione di attribuzione al socio dell'utile derivante dall'utilizzo dei beni sociali, qualificato, normativamente, quale reddito diverso⁵⁰. Tale disciplina, evidentemente, contrasta con l'affermazione della preesistenza di un potere amministrativo di sindacato generale sull'inerenza dei costi fondato sulla necessaria preventiva dimostrazione dell'inerenza da parte del contribuente e conferma la scelta legislativa di intervenire mediante regole di carattere generale dirette a fornire fattispecie normative mediante le quali si giunge ad una sorta di inversione dell'onere della prova, in deroga, quindi, alla ordinaria regolamentazione prevista dal DPR n. 600 del 1973.

Giuseppe Tinelli

⁵⁰ D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv., con modificazioni, in L. 14 settembre 2011, n. 148