

***SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
PER I MAGISTRATI TRIBUTARI DELLA REGIONE SICILIA***

***“PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO”
“RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO E VALUTAZIONE DEL GIUDICE
TRIBUTARIO”***

PALERMO 30 NOVEMBRE/1 DICEMBRE 2018

Villa Zito

Palermo

Il principio di inerenza.

Roberto Giovanni Conti
Corte di Cassazione

Premesse.

Una riflessione attuale sull'inerenza in ambito fiscale¹ deve muovere da una considerazione di sistema, relative alla funzione che i costi sostenuti dal contribuente hanno rispetto al carico tributario al quale è sottoposto il primo.

Il costo, in generale, assume uno specifico rilievo in ambito tributario andando ad abbattere il reddito prodotto dal contribuente e, dunque, il di lui carico fiscale.

Se, infatti, esso si inserisce in una strategia imprenditoriale del contribuente, il quale gode di un'ampia sfera di discrezionalità proprio in relazione alle prerogative, anche costituzionali, al medesimo riservata in relazione alla libertà di iniziativa economica(art.41 Cost.) l'altra faccia del costo è, tuttavia, il ridotto reddito e dunque il minore carico fiscale del contribuente.

Se si segue tale prospettiva si coglie, dunque, la necessità di operare un bilanciamento fra interessi e 'valori' costituzionalmente protetti, entrambi di rango costituzionale.

Alla libertà di iniziativa economica si contrappone, dunque, l'esigenza che il costo possa essere preso in considerazione in ambito fiscale sempre che esso non realizzi o contribuisca a realizzare interessi antisociali oppure sia esso stesso conseguenza della violazione del bene comune (artt.3 e 53 Cost.).

Il costo, in definitiva, deve sempre soddisfare interessi protetti dal diritto ed anzi, come è stato sottolineato dalla dottrina, "impressi nella filigrana costituzionale".

Ne consegue che la prospettiva favorevole al ribaltamento del costo sull'intera collettività, per il tramite della riduzione del carico fiscale al quale è tenuto (*recte*, ammesso) il contribuente, può giustificarsi quando il costo soddisfa interessi che la collettività assume come propri e che l'ordinamento ritiene meritevoli di tutela e non certo quando esso sia dimostrativo di un comportamento che si pone volutamente al di fuori dal circuito della legalità. Emerge, in definitiva, uno stretto legame fra costo e dovere di solidarietà, che trova largo riconoscimento nell'art.2 Cost.

L'attualità del tema qui esaminato nasce dal fatto che alcuni recenti 'arresti' giurisprudenziali sembrano avere dato il via ad una riconsiderazione del diritto vivente espresso dal giudice di legittimità sul tema del costo, largamente dominato da concetti quali antieconomicità, proporzionalità, coerenza, congruenza, tutti rivolti a giustificare un intervento attivo dell'amministrazione fiscale capace di limitare l'incidenza del costo quale componente negativa del reddito.

In passato, infatti, la giurisprudenza di legittimità ha più volte chiarito che il costo è deducibile dal reddito di impresa purché il contribuente dia prova della riferibilità alla attività svolta e della sua congruità. A titolo esemplificativo, può ricordarsi Cass. n. 21184/2014, secondo la quale <<*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. 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*>>.

¹ Per i più recenti interventi dottrinali in materia v., senza pretesa di esaustività, Procopio M., *Il principio dell'inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir.pratica trib.*, 2018, 4,p.II,1671; Menti F., *Il costo sproporzionato e il principio di inerenza*, in *Dir.pratica trib.*, 2018, 3,p.II,1244; Antonini P., *La Corte di cassazione inventa l'inerenza para-qualitativa*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 4, 326; Giovannini A., *"Costo" e "inerenza" in diritto tributario*, in *Rass.trib.*,2017,4,929.

Da tale principio si è desunto che in caso di mancato superamento dell'onere della prova circa la destinazione imprenditoriale del costo e della sua congruità rispetto alla dimensione effettiva della medesima attività imprenditoriale, l'Amministrazione Finanziaria possa legittimamente fare ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito di impresa previsto dall'art. 39, 1 comma, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 fondato su presunzioni gravi precise e concordanti, <<potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi, i quali difettano del requisito dell'inerenza all'attività imprenditoriale>> (Cass. 23550/2014).

Nella medesima prospettiva si è poi ritenuto che<<L'onere della prova dei presupposti costi e degli oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito di impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive e ricavi incombe sul contribuente, il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività di impresa, ove non sia contestata dall'amministrazione anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni , in difetto di tale prova essendo legittima la negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto di impresa>> -Cass. n. 1709/2007-.

Orbene, si diceva che la dimensione quantitativa del principio di inerenza sembra essere stata di recente ridotta affermandosi in modo netto una dimensione qualitativa del concetto di inerenza.

Anticipando le conclusioni della rassegna delle giurisprudenze che seguirà, può dirsi che il concetto di anti giuridicità non sembra essere stato travolto dal mutamento interpretativo di alcuni precedenti della Cassazione dei quali si darà conto, essi semmai dovendosi intendere nel loro giusto significato, capace, per l'appunto, di escludere unicamente quei costi che non risultano inerenti rispetto all'attività imprenditoriale svolta.

L'inerenza dei componenti negativi rappresenta, dunque, un concetto estremamente dinamico il cui contenuto concreto non deve cristallizzarsi in formule astratte, ma evolversi in aderenza alle esigenze nel mondo imprenditoriale.

Lo stesso legislatore tributario dimostra, del resto, di aver accolto una nozione di inerenza notevolmente allargata, tanto da poter essere estesa a tutte le spese che l'imprenditore, nella sua discrezionalità, ritenga utili ai fini della ottimizzazione dei risultati dell'impresa. La logica economica che tende a minimizzare i costi va, dunque, affiancata all'esigenza, di natura imprenditoriale, di sostenere degli oneri economici magari destinati nel tempo a produrre, proiezione futura capaci di generare componenti positivi. E rispetto a tali scelte non potrà certo riconoscersi un'attività incisiva di controllo dell'amministrazione.

È, come si vedrà, semmai onere del contribuente, a fronte della contestazione specifica della proporzionalità o utilità del costo, dimostrare la finalità della scelta e la sua coerenza rispetto all'attività svolta. Onere, quest'ultimo, che dovrà intendersi tanto più rilevante, quanto lo sia stato quello dell'amministrazione all'atto di disconoscere la pertinenza del costo.

Rassegna della giurisprudenza di legittimità

Inerenza costi e mancanza di operazioni attive.

Cass.n.23994/2018:

In tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva **inerenza** rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché finalizzate alla costituzione delle

condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica. **(Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata che aveva escluso la detraibilità dell'IVA versata per l'acquisto di un immobile a destinazione abitativa che sarebbe stata mutata in quella alberghiera per l'esercizio dell'attività di impresa).**

Non basta il contratto che attesta il costo ai fini dell'inerenza.

Cass.23698/2018:

È errata l'affermazione per cui i costi per consulenza, studio e assistenza, calcolati in misura forfettaria e addebitati dalla controllante alla controllata, sono legittimi per il solo fatto che sono stati pattuiti nel contratto stipulato tra le due società del medesimo gruppo, attribuendosi, altrimenti, all'autonomia negoziale delle parti la capacità di derogare a norme imperative, e violando, in particolare, il disposto dell' art. 109 d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 , secondo cui tutti i componenti negativi devono possedere il requisito della **inerenza, ossia devono avere un nesso di effettiva funzionalità rispetto alla produzione dei ricavi.**

Costi per bene condotto in locazione e inerenza

Cass.n.23278/2018:

L'esercente attività d'impresa o professionale può dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprietà di terzi, purché sussista il requisito dell'**inerenza**, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta.

Inerenza, costi e loro contabilizzazione. Non basta.

Cass.n.22940/2018:

In tema di IVA, ai fini della detrazione dei costi, non è sufficiente l'avvenuta contabilizzazione degli stessi, dovendo il contribuente dimostrarne, nell'ipotesi di contestazione dell'Amministrazione finanziaria, anche l'esistenza, l'**inerenza** e la coerenza economica.

Costi per sponsorizzazione per marchio di terzo e inerenza.

Cass.n.21131/2018:

In tema di imposte dei redditi e sul valore aggiunto, i costi di sponsorizzazione di un marchio sono deducibili anche da chi, pur non essendo titolare del marchio, **tragga comunque un'utilità dallo sfruttamento del segno distintivo altrui**, per il potenziale incremento della propria attività commerciale, dovendosi considerare costi inerenti all'attività di impresa, ai sensi degli artt. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972; il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente.

Operazioni soggettivamente inesistenti e costi, deducibili ...se inerenti!

Cass.n.17788/2018:

...Va ribadito che "In tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, (nella formulazione introdotta con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art.

8, comma 1, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 44), che opera, in ragione del precedente comma 3, quale "jus superveniens" con efficacia retroattiva "in bonam partem", sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello"), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, **inerenza**, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. (Nella specie la S.C. ha stabilito che, in relazione ai costi sostenuti per l'acquisto di molluschi, utilizzati non per commettere reati, bensì per essere commercializzati, doveva accertarsi in sede di merito se fossero stati effettivi e correttamente imputati al conto economico dell'esercizio di competenza, ai fini della loro deducibilità, a prescindere dall'eventuale falsità ideologica delle relative fatture)" (Sez. 5, Sentenza n. 26461 del 17/12/2014, Rv. 633708 - 01). Evidente è il contrasto della sentenza impugnata con il principio di diritto di cui a tale arresto giurisprudenziale.

Ancien regime e nozione quantitativa di inerenza?

Cass.n.14579/2018:

In tema di redditi di impresa, la nozione di **inerenza** che connota i costi deducibili, fondata sull'art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, esprime la riferibilità dei medesimi all'attività d'impresa ed implica, al contempo, quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità dei costi sproporzionati, incongrui o eccessivi, in quanto l'antieconomicità degli stessi è indice della mancanza di **inerenza**, risultando i medesimi contrari alle regole di corretta gestione dell'impresa.

Cass.n.13902/2018:

In tema di imposte sui redditi, ai fini della deducibilità dei costi relativi ad una futura attività imprenditoriale, il contribuente ha l'onere di dimostrarne l'**inerenza**, ovvero la natura preparatoria rispetto all'attività d'impresa che ha dichiarato di voler avviare e l'effettività di detta attività, in particolare ove risulti che egli ne eserciti, in concreto, una diversa. (Fattispecie in cui la S.C., in applicazione del principio, ha annullato la sentenza impugnata che aveva ritenuto legittima la deduzione dei costi sostenuti per un immobile destinato ad agriturismo, la cui attività non era stata mai avviata, da parte di un imprenditore che svolgeva attività florovivaistica).

Cass.n.13882/2018:

In tema di imposte sui redditi d'impresa, il principio dell'**inerenza** dei costi deducibili non si ricava dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (in precedenza, art. 75, comma 5, del medesimo d.P.R.), che attiene alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, ma costituisce espressione della necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa, sicché devono ritenersi inerenti - secondo un giudizio di natura qualitativa - anche i costi relativi ad iniziative che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale, senza che sia necessario verificarne la correlazione con i ricavi dell'impresa, né valutarne la congruità, non potendo invece ritenersi inerenti le operazioni comportanti costi che si riferiscono ad un ambito non coerente o estraneo all'oggetto dell'attività di impresa.

Spese di pubblicità o propaganda e spese di rappresentanza - Criterio discrezionale -

Cass.n.13588/2018:

In tema di deducibilità dei costi, l'**inerenza**, desumibile dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (in precedenza, art. 75, comma 5, del detto decreto), deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo ed attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile, ma - a differenza di quanto avviene ai fini della detrazione dell'IVA, rispetto alla quale il concetto ha valenza esclusivamente qualitativa - nelle imposte dirette l'antieconomicità di una spesa, ossia la sproporzione sul piano quantitativo, può costituire significativo sintomo della non **inerenza** della stessa.

In motivazione:

...2.1.2. Passando adesso alla questione dell'onere della prova dell'**inerenza** del costo, la Cassazione ha avuto più volte modo di affermare che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, secondo la disciplina del TUIR, l'onere di dimostrare i presupposti dei costi deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro **inerenza** e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente, anche in base al canone della vicinanza della prova (Cass. 17/09/2014, n. 19600; 8/10/2014, n. 21184; 26/05/2017, n. 13300).

2.1.3. Tanto premesso sul piano generale, tornando al caso di specie, atteso che il giudice a quo ha così argomentato: "Dall'esame degli atti processuali risulta, infatti, che la società Acqualatina Spa si era costituita nell'anno 2002 e che, quindi, non disponeva di tutte quelle risorse utili e necessarie per l'avvio della attività di gestione integrale del servizio idrico, da svolgersi nei Comuni ricadenti dell'A.T.O. n. (OMISSIS) e che quindi, oltre al sostentamento dei costi di primo impianto, capitalizzati ex art. 2446 c.c., la stessa si era avvalsa di figure manageriali di alta specializzazione nel campo della gestione dei S.I.I., facendo così ricorso all'outsourcing di risorse umane; pratica questa ormai ampiamente diffusa nell'ambito delle imprese." (cfr. pag. 6 della sentenza impugnata), la censura dell'Ufficio si rivela inammissibile per un duplice ordine di motivi.

Innanzitutto, perchè essa, prospettata come violazione e falsa applicazione delle norme in tema di imposte sui redditi e di IVA e delle disposizioni del codice di rito sulla ripartizione dell'onere della prova, si risolve, in realtà, in un'inammissibile richiesta di una nuova valutazione di un fatto - il raggiungimento o meno della prova dell'**inerenza** dei costi e delle spese - insindacabilmente riservata al giudice di merito e suscettibile di essere posta in discussione solo in connessione con un vizio motivazionale, aspetto, quest'ultimo, sopra esaminato e risolto (cfr. p. 1.).

Cass.n.13596/2018: Ai fini della deducibilità, inoltre, va considerato che un bene o servizio è strumentale rispetto all'attività d'impresa non in virtù della volontà espressa dalla contribuente, nella specie, quella di accedere "al mercato internazionale intessendo relazioni commerciali con la clientela estera", come da contratto di rappresentanza del 26/9/1994 intercorso con la Walker, ma "in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass. n. 20049/2017), sempre che venga rispettato, nei termini sopra precisati, il requisito dello stretto collegamento funzionale rispetto all'attività da cui derivano i ricavi o gli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa (Cass. n. 16853/2013).

Orbene, la sentenza impugnata si è discostata dai principi di diritto in precedenza illustrati in quanto si regge sulla affermazione, sinteticamente motivata, che il costo in questione "deve ritenersi inerente alla formazione dei redditi d'impresa" sol perchè i compensi corrisposti dalla contribuente alla Walker trovano titolo nel "contratto stipulato il 26/9/1994", e che può dirsi congruo perchè la percentuale del 4% sugli importi fatturati è inferiore a quella del 10% con il quale "normalmente si remunera l'intermediazione per la conclusione di contratti (...) tanto nel settore pubblico che nel settore privato", com'è ricavabile dai "fac-simili di contratti"

prodotti dalla medesima contribuente nel giudizio di rinvio, circostanza che smentisce anche la ipotizzata correlazione dei costi, o di parte di essi, ad una attività illecita.

Questa Corte, nella sentenza n. 4558/2010, dopo aver chiarito il criterio di riparto degli oneri probatori, aveva tuttavia affidato al giudice di rinvio il compito di verificare l'assolvimento, da parte della società contribuente, dell'onere della dimostrazione della **inerenza** e congruità dei costi effettivamente sostenuti, attraverso documentazione di supporto e in una prospettiva più ampia atteso che l'assolvimento di siffatto onere probatorio non può ridursi alla mera produzione del contratto o delle fatture, le quali al più attestano la spesa e non - anche - la sussistenza del requisito dell'**inerenza**, in quanto "non è sufficiente (...) che la spesa sia stata dall'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, considerato che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa" (Cass. n. 6650/2006, e più di recente Cass. n. 11241/2017).

Inerenza solo qualitativa. La svolta della Cassazione?

Cass.n.450/2018

...

Invero, in conformità di parte della dottrina e in adesione alla prospettazione della ricorrente, l'inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo). In proposito va precisato che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75, comma 5, Tuir, che si riferisce invece al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili.

Ciò premesso, va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto art. 75 (in termini, Cass., n. 10914/15).

Tale orientamento, se, da un lato, correla l'inerenza al rapporto tra costi e attività d'impresa (non riducibile, perciò, ad una relazione necessaria del costo con il reddito o con i ricavi), dall'altro pone erroneamente un necessario legame tra il costo e l'attività d'impresa secondo un parametro d'utilità, all'interno di una relazione deterministica che sottende rapporti di causalità.

In altri termini, secondo la tesi criticata, l'utilità deve essere apprezzata considerando anche la dimensione quantitativa della spesa, per cui un costo potrebbe essere inerente anche solo in parte.

Tuttavia, come sopra accennato, l'impiego del criterio utilitaristico non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità all'attività d'impresa.

Viceversa, l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo.

In questo quadro concettuale, occorre precisare che l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e dell'iva non può giustificarsi identificando l'inerenza con la sproporzione o l'incongruità dei costi (in tali termini, invece, Cass., n. 10269/17): si è già visto, infatti, che l'inerenza si risolve in un giudizio qualitativo, non

quantitativo, e non si ricollega all'art. 75, comma 5, Tuir (ora 109), ma è strettamente correlata alla nozione stessa di reddito d'impresa.

Inerenza e IVA. I caratteri distintivi rispetto alle imposte sul reddito

Cass.n.22130/2013:

...

Orbene, l'Agenzia ha incentrato la propria doglianza sul fatto che la CTR avrebbe erroneamente applicato il regime in tema di onere della prova visto che, risultando elementi precisi in ordine all'antieconomicità della prestazione, era onere del contribuente dimostrare l'infondatezza dei rilievi contro di essa sollevati (v.

pag. 6 ricorso). Ed era sempre l'Agenzia a chiarire che non era in discussione l'esistenza delle prestazioni fatturate (...Nessun richiamo era stato effettuato (e neppure poteva o doveva essere fatto) dall'ufficio a presunte operazioni inesistenti, atteso che le riprese fiscali si basavano, contrariamente a quanto statuito dalla CTR, sui caratteri dell'antieconomicità, del costo, che, in ogni caso, si riteneva sostenuto...) - cfr. pag. 6 ricorso Agenzia-

9.7 Ora, la CTR, nell'esaminare la controversia in cui era in discussione la debenza dell'IVA per costi antieconomici asseritamente sostenuti dalla società contribuente per prestazioni resa da una società controllata, ha ritenuto che l'Ufficio non aveva raggiunto nessuna prova atta a dimostrare la inattendibilità delle operazioni di acquisti dei servizi intercorse fra le società chiamate in causa, aggiungendo che oltre a condividere la motivazione espressa dal giudice di primo grado in ordine alla riconosciuta opportunità di esternalizzazione delle attività operata dalla società contribuente correlata a strategie economiche o aziendali, ricadeva sull'Ufficio l'onere di dimostrare l'esistenza di operazioni inesistenti, nel caso concreto mancata, non potendo riconoscersi all'Amministrazione una valutazione di congruità delle operazioni commerciali poste in essere dal contribuente. E proprio tale decisione l'Agenzia contesta richiamandosi espressamente all'indirizzo espresso da questa Corte con riguardo all'art. 75 TUIR. 9.8 Questa Corte è dunque chiamata a verificare la possibilità ed eventualmente i limiti entro i quali è possibile estendere i principi giurisprudenziali testè affermati al tributo IVA, come noto armonizzato alla disciplina introdotta dapprima con la sesta direttiva CEE - più volte oggetto, nel tempo, di varie modifiche, e, da ultimo, con la dir. 2006/112/CEE. 9.9 Non è, anzitutto, possibile, diversamente da quanto prospettato dall'Agenzia, applicare direttamente ed automaticamente i principi espressi in tema di imposizione diretta con riguardo al tema dell'antieconomicità all'interno dell'IVA, a ciò ostando la particolare natura del tributo da ultimo descritto, tutto correlato al principio di neutralità che si esprime attraverso il riconoscimento ad ogni fornitore o prestatore di servizio che ha corrisposto l'IVA per l'acquisto di beni o servizi di detrarre l'IVA relativa ai costi sostenuti secondo il noto meccanismo della detrazione. Infatti, il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purchè queste siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze Gabalfrisa e a., cit., punto 44; 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I 1609, punto 78, nonché Mahagèben e David, cit., punto 39; Corte giust. 6 settembre 2012, C-324/1 l.Gabor Toth, p. 24-.

9.10 Ora, più volte la Corte di Giustizia ha inteso sottolineare la centralità del diritto di detrazione nel meccanismo dell'IVA, diritto che, in linea di principio, non può subire limitazioni, essendo inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche. Ed è proprio questo meccanismo a consentire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale che si interrompe allorchè il bene o servizio viene reso al consumatore finale.

9.11 Orbene, l'art. 17 della sesta direttiva CEE (rilevante *ratione temporis* ai fini della presente controversia), riconducendo il diritto a detrazione all'esigibilità ed **inerenza** dell'acquisto del bene o servizio non contempla alcun diretto riferimento al tema del "valore" del bene o servizio. Nè tale riferimento sembra cogliersi nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19. Ciò si spiega, in termini generali, ancora una volta ricorrendo ai principi fondanti il meccanismo dell'IVA che trova proprio il suo equilibrio nel composito meccanismo delle rivalsa e delle detrazione, per effetto dei quali l'erario non subisce alcuna perdita in caso di regolare indicazione dell'IVA nei vari passaggi che caratterizzano la cessione del bene o servizio, qualunque sia il prezzo del bene o del servizio stesso.

9.12 Principio, quest'ultimo, bene espresso dalla Corte Europea, secondo la quale la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante (v., Corte giust. 20 gennaio 2005, causa C- 412/03, Hotel Scandio Gasaback, punto 22).

9.13 Si è, nella medesima direzione, precisato che qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'IVA, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. E' solo a livello del consumatore finale che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale - cfr. Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C- 621/10 e C- 129/11, Balkan p. 47-.

9.14 Peraltro, tanto secondo l'art. 11 par. 1 lett. a) della sesta direttiva CEE che per l'art. 73 della dir. 2006/112/CEE che l'ha riproposto senza rilevanti modifiche, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo e tale corrispettivo costituisce il valore soggettivo, ossia realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi - Corte giust. 26 aprile 2012, cit. p. 43; Corte giust. 5 febbraio 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, punto 13; Corte giust. 20 gennaio 2005, Hotel Scandio Gasaback, C-412/03, punto 21, e Corte giust. 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, punto 28).

9.15 Tali principi, d'altra parte, sono stati ribaditi dalla Corte di Giustizia anche con specifico riguardo alle operazioni *infra gruppo*.

9.16 Sul punto, si è infatti ritenuto che "... ove un corrispettivo sia stato concordato ed effettivamente versato al soggetto passivo come contropartita diretta per il bene ceduto o il servizio prestato, tale operazione dev'essere qualificata come operazione a titolo oneroso, anche nel caso in cui essa sia effettuata tra soggetti collegati e il prezzo concordato ed effettivamente versato sia manifestamente inferiore al prezzo normale di mercato. La base imponibile di un'operazione di questo tipo deve, di conseguenza, essere determinata conformemente alla regola generale stabilita dall'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva" - cfr.

Corte giust., 9 giugno 2011, causa C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio SA p.27 -.

9.17 E' peraltro da precisare che l'ordinamento comunitario non ha mancato di prevedere, nel tempo, delle limitazioni a tale principio ma sempre collegate all'ipotesi che la persona interessata all'operazione non goda del diritto alla detrazione e che, dunque, possa derivare un danno all'erario per effetto dei comportamenti abusivi posti in essere dai contribuenti coinvolti nella filiera delle operazioni commerciali.

9.18 In tali ipotesi, infatti, emerge in modo chiaro il pericolo di perdite di gettito per l'Erario che proprio l'art. 80 della dir.2006/112/CEE ha inteso elidere prevedendo, al par. 1, che "Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di

proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:..."

9.19 Ora, la giurisprudenza comunitaria non ha mancato di chiarire che le ipotesi contemplate dall'art. 80 cit. sono tassative, tanto che una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella stessa, in particolare qualora il soggetto passivo benefici del diritto a detrarre interamente l'IVA - cfr. Corte giust. 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11, Balkan p. 52.

9.20 Alla stregua della ricostruzione sopra esposta si tratta allora di determinare in che misura l'antieconomicità possa essere presa in considerazione ai fini del riconoscimento o meno del diritto a detrazione.

9.21 Occorre anzitutto ribadire che la soluzione della questione non è direttamente condizionata dalla giurisprudenza nazionale, già ricordata ed espressamente richiamata dalla CTR, in tema di imposte sui redditi.

9.22 E' noto, come più volte affermato dalla Corte di Giustizia, che il divieto di discriminazione non è che un'espressione specifica del principio generale di uguaglianza nel diritto comunitario, il quale impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato (v., in particolare, Corte giust. 18 maggio 1994, causa C-309/89, Codorniu / Consiglio, Racc. pag. 1-1853, punto 26, e 17 luglio 1997, causa C - 354/95, National Farmers' Union e a., Racc. pag. 1-4559, punto 61).

9.23 Ora, poichè il sistema di tassazione diretta, nel suo complesso, non ha alcun rapporto con quello dell'IVA, non può ritenersi che una soluzione a livello di normativa sull'IVA diversa da quella espressa per i tributi diretti crei un *vulnus* ai principi di non discriminazione. - cfr. Corte giust. 17 marzo 2007, causa C- 35/05-.

9.24 Detto questo, ritiene il collegio che in condizioni normali non sia consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico.

9.25 Tale verifica l'amministrazione potrà solamente fare allorchè la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'**inerenza** e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA. 9.26 Se dunque l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta.

9.27 Potrà ancora accadere che l'antieconomicità costituisca indizio di abuso del diritto che, com'è noto, presuppone un uso "artificioso" di una forma giuridica e cioè l'uso concreto di essa non per l'affare per il quale essa è tipicamente prevista, ma per uno scopo diverso, univocamente ed esclusivamente rivolto a perseguire un indebito risparmio fiscale.

9.28 Ed invero, è noto che integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta (Cass. n. 1465/09; v. anche Cass. n. 8772 e 10257/08; Cass. n. 20029/2010).

9.29 Analogamente, si è ritenuto che in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse alla mera aspettativa di quei benefici. Ne consegue che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda - cfr. Cass. n. 1372 del 21/01/2011; cfr. altresì, Cass. n. 10807 del 28/06/2012 -. Ed è patimenti assodato che la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate.

9.30 Orbene, nel caso di specie, la CTR si è uniformata ai principi testè esposti non avendo ritenuto automaticamente applicabile la giurisprudenza resa da questa Corte in tema di imposta sui redditi a proposito dell'art.75 TUIR e, per altro verso, ritenendo che in assenza di prova, il cui onere incombeva sull'Agenzia, non era possibile escludere la detraibilità di un costo sicuramente sostenuto dalla società contribuente in mancanza di elementi dai quali potere inferire che la prestazione fosse inesistente, non avendo nemmeno la CTR affrontato il tema dell'abuso del diritto mai sollecitato dall'Agenzia, per come implicitamente risulta dalle parti dello stesso ricorso proposto innanzi a questa Corte sopra riprodotte rivolte a non porre in discussione l'esistenza dei costi.

Inerenza qualitativa e quantitativa. Una sentenza mediana della Cassazione

Cass.n.14579/2018

Il concetto di inerenza, secondo l'interpretazione tradizionale, trova allocazione nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, e in particolare è ricondotto al rapporto tra costo ed impresa. La giurisprudenza di legittimità è stata solita affermare che, con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 109 (già 75), va definita come una relazione tra due concetti - la spesa (o il costo) e l'impresa - sicchè il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione 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 (cfr. Sez. 5, ord. n. 20049 del 2017; ord. n. 11241 del 2017; sent. n. 4041 del 2015). L'ampiezza dello spettro entro cui riconoscere un rapporto di inerenza è stato parimenti scrutinato dalla giurisprudenza, sensibile a non ridurre la relazione entro criteri meramente formali, ampliandone invece la portata mediante la valorizzazione del rapporto e delle ricadute concrete tra spesa e coerenza economica con l'attività di impresa. Così se per un verso si è negato che il rapporto trovi conforto nella mera contabilizzazione del costo (tra le tante, Sez. 5, sent. n. 21184 del 2014) e che al contrario sia necessario e incombente sul contribuente l'onere di allegazione della documentazione di supporto da cui ricavare l'importo, la ragione e la coerenza economica della spesa al fine della prova dell'inerenza (anche qui, tra le tante, anche recenti, Sez. 5, ord. n. 13300 del 2017; con specifico riferimento all'Iva cfr. Sez. 5, sent. n. 22130 del 2013), per altro verso è stato opportunamente e condivisibilmente avvertito

come ai fini della deducibilità dei costi per la determinazione del reddito d'impresa non è sufficiente che l'attività svolta rientri tra quelle previste nello statuto sociale, circostanza che ha un valore meramente indiziario circa la sua inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, incombendo sul contribuente l'onere di dimostrare che un'operazione, anche apparentemente isolata e non diretta al mercato, sia inserita in una specifica attività imprenditoriale e destinata, almeno in prospettiva, a generare un lucro in proprio favore (Sez. 5, sent. n. 3746 del 2015). Il che introduce un criterio interpretativo non solo utilizzabile per negare inerenza a spese finalizzate esclusivamente al conseguimento di vantaggi fiscali (come per la fattispecie analizzata nella pronuncia da ultimo citata), ma anche, al contrario, per valorizzare spese che concretamente, in prospettive di ampia visione, si rivelino vantaggiose per il progetto imprenditoriale.

Sicché, tale ultimo rilievo torna utile quando la stessa Corte, di recente, è sembrata che abbandonasse il tradizionale criterio del rapporto tra costo e requisiti di congruità e vantaggiosità dello stesso, prendendo le distanze dall'art. 109 Tuir - quale fondamento normativo del concetto di inerenza -. In particolare si è affermato che, in tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa, e non dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5 (già art. 75), riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, ed esprime la necessità di riferire i costi sopportati all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Sez. 5, ord. n. 450 del 2018). L'impostazione da ultimo riferita è ben meno lontana dalla tradizionale interpretazione. Infatti, quando si consideri che per un verso viene valorizzato il rapporto, caldeggiato da autorevole dottrina, tra spesa e sua riferibilità, immediata o mediata, alla produzione del reddito (con esclusione dunque di quelle spese afferenti la cd. dispogizione del reddito), e per altro verso si instaura il rapporto tra spesa e reddito di impresa, l'abbandono dei requisiti della vantaggiosità e congruità del costo non vuol significare che essi siano del tutto esclusi dal giudizio di valore cui resta comunque sottoposta la spesa al fine del riconoscimento della sua inerenza e dei presupposti per la sua deducibilità. Infatti, qualunque sia il concetto di impresa, anche nelle teorie più socialmente orientate a svilirne finalità di utile economico, e, per le società, lo scopo del conseguimento degli utili (ai fini del fisco elemento di manifestazione di ricchezza e dunque presupposto stesso della tassazione), non può certo negarsi l'esigenza di applicazione di buone regole di amministrazione dell'attività d'impresa, che contrasta con spese svantaggiose, incongrue e sproporzionate - ovviamente secondo un giudizio prognostico a monte, e non in rapporto all'esito, dovendosi altrimenti negare il rischio d'impresa -. Ebbene, è ipotizzabile con sufficiente certezza che spese incongrue o svantaggiose conducano alla mala gestione dell'impresa e da ultimo alla sua estinzione, sicché i criteri, apparentemente estromessi, tornano ad assumere indirettamente rilevanza, come la stessa sentenza evidenzia nella parte conclusiva delle sue argomentazioni, affermando che "l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelativi della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa".

L'interpretazione autentica di Cass.n.450/2018 da parte della Corte di Cassazione.

Cass.n.18904/2018:

In tema di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare

l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di **inerenza**, pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa ed alle scelte imprenditoriali.

In motivazione

...

L'**inerenza** costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in termini generali, l'esistenza di una relazione tra i costi e l'attività d'impresa: i costi sono inerenti in quanto siano collegati all'attività d'impresa produttiva del reddito, soggetto a tassazione.

Tale nozione, invero, per un diffuso orientamento, non trova una esplicita definizione positiva ancorchè, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, possa essere fatta discendere dal vigente art. 109, comma 5 (già 74, comma 5), tuir.

La norma, peraltro, si riferisce, in senso stretto, alla deducibilità dei componenti negativi in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito, con una declinazione proporzionale per i redditi esenti (pro-rata), ovvero affermandone la piena deducibilità se riferibili a redditi esclusi.

La disposizione disciplina, dunque, un profilo ulteriore e successivo - le regole di deducibilità dei costi - rispetto all'**inerenza**, che, anzi, è presupposta (i costi per essere deducibili debbono anche, e necessariamente, essere inerenti) ma non definita dalla norma.

Anche in tema di Iva è possibile individuare indicazioni di analoga portata.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, prevede che il soggetto passivo ha diritto di detrarre "l'imposta assolta o dovuta (...) o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione", principio che evoca le previsioni contenute nella Direttiva 2006/112/CE: la nozione di **inerenza** non è definita ma postulata in relazione ai costi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Si è osservato, del resto, che tale nozione trae il suo fondamento dallo stesso concetto economico-aziendalistico di reddito che è quello al netto dei costi collegati all'esercizio dell'impresa.

Ne deriva che l'**inerenza** integra, in realtà, un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, giudizio che, come tale, ha natura qualitativa ancorchè possa essere inteso in accezioni di maggiore o minore latitudine (ad esempio limitandone la rilevanza alle spese sostenute solo per la realizzazione dei prodotti od anche per la produzione complessivamente considerata) ovvero con derivazioni oggettive o soggettive, anche, in quest'ultimo caso, ancorandola a parametri quali l'utilità (suscettibile a sua volta di valorizzazione come effettiva, potenziale o meramente attesa) o la congruità.

4.2. Il percorso evolutivo di questo concetto ha condotto la Corte a far riferimento - negli ultimi anni - ad una nozione di **inerenza** che, pur collegando il costo all'attività d'impresa, risultava limitativa rispetto alla realtà economica cui si rapportava, richiedendo la suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, una utilità all'attività d'impresa (v. Cass. n. 10914 del 27/05/2015; in tempi recenti v. Cass. n. 13300 del 26/05/2017, nonché, con riguardo al concetto di utilità, Cass. n. 20049 dell'11/08/2017; v., in relazione a svariate fattispecie concrete, Cass. n. 9818 del 13/05/2016; Cass. n. 5160 del 28/02/2017; Cass. n. 6185 del 10/03/2017).

Ha pure assunto spesso rilievo una considerazione "quantitativa" dei costi, sicchè l'utilità può essere apprezzata tenuto conto del quantum della spesa, con conseguente inclusione nella nozione di **inerenza** anche dei profili di congruità od (anti)economicità della scelta imprenditoriale.

Da ultimo, peraltro, la Corte, con la recente ordinanza n. 450 del 11/01/2018, ha riallineato la nozione fiscale di **inerenza** al fenomeno economico peculiare all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che "il principio dell'**inerenza** dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità "perchè il giudizio sull'**inerenza** è di carattere qualitativo e non quantitativo".

L'indirizzo è stato riconfermato con l'ordinanza n. 3170 del 09/02/2018, che, più specificamente, ha precisato che ***esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza un "apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità", parametri che non sono espressione dell'inerenza ma "costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa"***.

4.3. Gli arresti da ultimo evidenziati, attestanti una evoluzione delle posizioni della Corte in senso oggettivo, appaiono condivisibili **ma necessitano di alcune precisazioni**.

In termini generali, infatti, l'introduzione di un concetto, quale quello di utilità, nel principio di **inerenza** non appare necessario, posto che evoca un rapporto di causalità diretta tra il costo e il vantaggio per l'impresa (vantaggio che non è detto debba esservi), non trova un riscontro in dati normativi positivi e, comunque, non sempre bene si attaglia ad una varietà di sopravvenienze negative (si pensi alle perdite oppure alla penale per inadempimento contrattuale, la cui utilità è stata valutata in considerazione del rafforzamento del vincolo negoziale: Cass. n. 19702 del 27/09/2011; Cass. n. 16561 del 05/07/2017) sì da determinarne una espansione teorica, dai confini non sempre chiari.

Oltre a ciò, la prospettiva da ultimo affermata dalla Corte porta ad affermare, con chiarezza, l'unicità del principio di **inerenza** tanto per le imposte dirette quanto per l'Iva, riferendosi le peculiarità che ne caratterizzano il regime, in coerenza con la disciplina unionale e le decisioni della Corte di Giustizia, a profili ulteriori (v. infra).

Le medesime considerazioni valgono per quanto concerne il profilo quantitativo o di congruità: il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità.

Va quindi ribadito che il principio di inerenza esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata e si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sè, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo.

4.4. Il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale.

4.5. La questione, invero, si intreccia con il profilo dell'onere della prova dell'**inerenza** del costo, che, secondo la costante giurisprudenza, incombe sul contribuente, mentre spetta all'Amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria (Cass. n. 10269 del 26/04/2017; Cass. n. 21184 del 08/10/2014; Cass. n. 13300 del 26/05/2017).

L'**inerenza** è, come evidenziato, un giudizio; la prova dunque deve investire i fatti costitutivi del costo, sicchè, per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, "originario", poichè si articola ancor prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale essendo egli tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perchè in correlazione con l'attività d'impresa.

Nella sua esplicazione effettiva tale onere si atteggia diversamente a seconda dello specifico oggetto della componente negativa. In molti casi, infatti, le caratteristiche documentate del costo o dell'operazione sono tali da far ritenere semplicemente evidente la correlazione tra la spesa e l'attività d'impresa.

In tal senso si spiega la giurisprudenza che distingue tra beni "normalmente necessari e strumentali" e beni "non necessari e strumentali", concludendo "nel ritenere a carico del contribuente l'onere della prova dell'**inerenza** solo in questa seconda evenienza" (v. Cass. n.

6548 del 27/04/2012); in realtà, nella prima ipotesi si assiste, più che una modifica dei criteri di ripartizione, ad una semplificazione dell'onere del contribuente.

Per contro, quando l'operazione posta in essere risulti complessa o anche atipica od originale rispetto alle usuali modalità di mercato, tale onere si atteggia in termini parimenti complessi: la qualificazione dell'operazione come atto d'impresa (che, per scelta o ventura, ha un coefficiente negativo) deve tradursi in elementi oggettivi suscettibili di apprezzamento in funzione del giudizio di **inerenza**.

4.6. L'Amministrazione finanziaria, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di **inerenza**.

Semplificando, si può dire che due (ferma la possibile variegata articolazione dei casi concreti) sono le possibili ipotesi: nel primo caso la contestazione si risolve, sostanzialmente, sulla carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e, dunque, sulla loro insufficienza a giustificare una positiva valutazione di **inerenza**. All'altro estremo, invece, l'Amministrazione adduce l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere - di per sé od in combinazione con quelli portati dal contribuente - che il costo non sia, in realtà, correlato all'attività d'impresa.

In questa prospettiva appare suscettibile di assumere rilievo anche un giudizio sulla congruità (e antieconomicità) della spesa.

4.7. L'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'**inerenza**, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (i.e. l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia dell'evidente incongruità dell'operazione legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, (v. Cass. n. 9084 del 07/04/2017; Cass. n. 26036 del 30/12/2015), in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti, sicché le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata

compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità contributiva e la spesa, in realtà, non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Ne deriva che è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'**inerenza** è inesistente.

4.8. Occorre puntualizzare, invero, che, in specie per le operazioni imprenditoriali di maggiore complessità od inserite in una più lata strategia aziendale, il cui articolarsi in concreto può comportare, anche per scelta, il compimento di atti non onerosi o costi settoriali elevati, la contestazione dell'Ufficio non può tradursi in una mera "non condivisibilità della scelta" perchè apparentemente lontana dai canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, non si inseriva nell'attività produttiva, sì da determinare un giudizio di **inerenza** negativo.

L'antieconomicità del comportamento imprenditoriale, del resto, richiede da parte dell'Amministrazione finanziaria la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta, inattendibilità che va considerata in chiave diacronica tenuto conto dei diversi indici che

presiedono la stima della redditività dell'impresa (v. Cass. n. 13468 del 01/07/2015; Cass. n. 21869 del 28/10/2016), a fronte della quale spetta poi al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate (Cass. n. 25257 del 25/10/2017).

4.9. La definizione di **inerenza** sopra individuata è coerente anche con la disciplina dell'Iva e, anzi, appare del tutto rispondente ai parametri desumibili dall'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE, secondo il quale "si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" e "si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

Ben diversa, peraltro, è l'incidenza, sulla valutazione di **inerenza**, del giudizio di congruità, che, con affermazione consolidata da parte della Corte di Giustizia (tra le tante, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gp.sabijck, per cui "la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante"; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C129/11, Balkan; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-263/15, Lajvèr), e ripetutamente ribadita dalla Suprema Corte (Cass. n. 22130 del 27/09/2013; Cass. n. 12502 del 04/06/2014; Cass. n. 26036 del 30/12/2015; Cass. n. 2875 del 03/02/2017; da ultimo v. Cass. n. 2240 del 30/01/2018), non condiziona, nè esclude il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, e dunque esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, sia "tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non **inerenza** della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva".

Si tratta di conclusione in diretta conseguenza del carattere neutrale dell'imposta poichè anche nell'ipotesi in cui "beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'Iva, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. E' solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al prorata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale" (Corte di Giustizia, Balkail cit., par. 47).

La possibilità - regolata dall'art. 80, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CEE - di considerare la base imponibile pari al valore normale dell'operazione costituisce, infatti, una eccezione alla regola generale, che va, dunque, interpretata restrittivamente (v. recentemente per un'ipotesi particolare di deroga, su espressa autorizzazione trattandosi di cessione di beni all'ultimo stadio della commercializzazione tramite persone non soggetti passivi, Corte di Giustizia, 14 dicembre 2017, C-305/16, Avon).

4.10. Anche con riguardo all'Iva, dunque, il giudizio di congruità non investe il giudizio di **inerenza** ma la contestazione dell'Ufficio e, specificamente, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sè priva di rilievo.

Si può dunque concludere che in materia di Iva l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare la mancanza di **inerenza** delle operazioni compiute e fatturate dal contribuente, è, per questo profilo, aggravato, non assumendo di per sè rilievo la mera sproporzione o l'incongruenza tra costo e valore del bene o del servizio se non quando tale tantieconomicità risulti, alla luce di una complessiva valutazione, macroscopica, ossia del tutto evidente (accertamento questo che compete al giudice di merito), sì da far ritenere, in termini rivelatori e indiziari, l'operazione - al di là delle ipotesi di frode od inesistenza - non correlata all'attività d'impresa.

5. Vanno, dunque, affermati i seguenti principi di diritto:

"il principio di **inerenza** dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sè, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo";

"la prova dell'**inerenza** di un costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di **inerenza**, incombe sul contribuente in quanto tenuto a provare l'imponibile maturato";

"in tema di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'**inerenza** di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di **inerenza** pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali";

"in tema di Iva, l'**inerenza** del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed l'attività d'impresa"..

Esternalizzazione delle attività e inerenza

Cass.n.28375/2018

...

Questa Corte, in fattispecie analoga alla presente ancorchè non sovrapponibile perchè relativa ed ipotesi di esternalizzazione di attività di vendita dei prodotti, ha chiarito che il principio di inerenza, richiamato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, consiste in una regola economica ritenuta immanente nel nostro ordinamento fiscale, in forza della quale il reddito tassabile debba essere tenuto al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Il detto articolo ed ora l'attuale art. 109, comma 5 medesimo decreto stabiliscono difatti che i costi "sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito". In particolare, per Cass. sez. 5, 12/08/2015, n. 16730, Rv. 636282-01, la regola in parola ha una portata generale, lasciando correttamente all'interprete la verifica della effettiva inerenza delle spese al processo produttivo. Ciò ha poi permesso un progressivo allargarsi del principio di inerenza anche in relazione a spese non strettamente e direttamente produttive (spese che però, al giorno d'oggi, sono unanimemente giudicate fondamentali per la produzione). Così argomentando, la sentenza da ultimo citata ha ritenuto che "in una fattispecie di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di distribuzione di carni vendute dalla contribuente, i costi per "carburanti, manutenzione, ammortamento, autostrada ecc." di veicoli di proprietà della medesima contribuente, ma concessi in comodato all'impresa che svolge in esclusiva l'attività di trasporto, sono deducibili..., in quanto le spese per la detta esclusiva attività di distribuzione si inseriscono "nel programma economico" della contribuente e debbono perciò ritenersi inerenti la sua attività produttiva" (circa la differente ma affine tematica dell'ammortamento di beni in comodato funzionali alla produzione si vedano Cass. sez. 5, 21/01/2011, n. 1389, Rv. 616310-01, e Cass. sez. 5, 21/01/2009, n. 1465, Rv. 606467-01, entrambe richiamate dalla citata Cass. sez. 5, n. 16730/2015).

Medesimezza di ratio ricorre nella fattispecie in esame. Essa è difatti caratterizzata, sostanzialmente, da esternalizzazione non di attività di vendita di prodotti della società contribuente bensì di attività di produzione di beni (nella specie, lavorati in plastica), e, quindi

dalla strumentalità rispetto all'attività d'impresa della società deducente i costi e detraente l'IVA. I detti beni sono stati difatti utilizzati da POLPLASTIC s.p.a. nel proprio ciclo produttivo, inserendosi nel relativo programma economico, come emerge dalla sentenza impugnata ma anche dal ricorso, dal controricorso e dagli atti impositivi (nella parte in cui sono riportati nel ricorso ai fini dell'autosufficienza).

Quanto detto è altresì in sintonia con quanto recentemente statuito dalle Sezioni Unite di questa Corte, in sede di risoluzione di un contrasto interpretativo, ancorchè in merito a fattispecie non perfettamente sovrapponibile alla presente ma ricadente nella medesima ratio sottesa alla deducibilità di costi e detraibilità dell'IVA in ragione del nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale. Cass. Sez. U., 11/05/2018, n. 11533, anche muovendo dal principio della neutralità d'imposta come anche recentemente riaffermato dalla giurisprudenza unionale, ha difatti chiarito che il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione deve essere riconosciuto anche per gli immobili di proprietà di terzi, purchè sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva e finanche se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi.

Valutazione di un'azienda, inerenza di beni e imposta di registro

Cass.n.29151/2018

...

La fattispecie trova regolazione nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, il cui comma 4 stabilisce che: "Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della parte prima della tariffa".

Come già osservato da Cass. n. 10218 del 2016, ancorchè tale disposizione non faccia riferimento esplicito al requisito di inerenza, deve pur tuttavia ritenersi che il suddetto controllo non possa prescindere dal riscontro altresì di quest'ultimo requisito al fine dell'adeguamento dell'imposizione al valore effettivo del complesso aziendale trasferito. Il richiamo testuale di legge vuole indicare che, in tanto dovrà tenersi conto delle passività aziendali, in quanto queste ultime risultino dalle scritture contabili obbligatorie (o da altri atti con data certa); non anche che le passività effettivamente risultanti in contabilità comportino per ciò solo, in sede di controllo, la diminuzione della base imponibile dell'imposta di registro indipendentemente dalla loro comprovata inerenza all'azienda ceduta.

Quanto all'onere della prova dei fatti integrativi della deduzione, si richiama l'indirizzo consolidato di legittimità secondo cui - in presenza di contestazione di inerenza da parte dell'amministrazione finanziaria - il relativo onere probatorio è posto a carico del contribuente che deduca la passività. E tale onere, come detto, non può ritenersi assolto mediante esclusivo e formale richiamo all'annotazione contabile, richiedendosi l'allegazione di documentazione di supporto attestante l'effettiva pertinenza, strumentalità e finalizzazione della passività al bene trasferito (da Cass. 12330 del 2001, fino a Cass. nn. 5860 del 2016, 2048 del 2017, 5079 del 2017, 9888 del 2017, 11241 del 2017 ed altre).

Nel caso di specie la commissione tributaria regionale si è sostanzialmente attenuta - in linea di principio - a tale orientamento assumendo, da un lato, che le passività potessero incidere a decurtazione del valore del ramo aziendale ceduto solo se inerenti e, dall'altro, che tale requisito dovesse essere dimostrato dalla società contribuente sulla base di elementi diversi

ed ulteriori dalla contabilità (ancorchè non contestata dalla amministrazione finanziaria) nella quale le passività medesime risultavano effettivamente iscritte.

Fattura e inerenza:

Cass.n.30202/2018

...la prova di certezza/inerenza spetta al contribuente in conformità della giurisprudenza di questa Corte (Cass. 9 maggio 2017 n. 11241), nel caso concreto, a causa della genericità della fattura in contestazione, l'assenza di prova delle prestazioni fatturate, le qualità soggettive dell'emittente (qualificato evasore totale e riscontratine i precedenti penali), non potevasi riconoscere come assolto detto onere probatorio da parte della società contribuente;

Costi per operazioni soggettivamente inesistenti e inerenza

Cass.n.30012/2018

...

Questa Corte ha già rilevato, sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 16 del 2012, che la nuova normativa comporta che, poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi relativi a dette operazioni, anche se resta ferma la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. 26461 del 17/12/2014).

Da quanto detto consegue che, alla luce della suddetta norma, ai soggetti coinvolti nelle "frodi carosello", o comunque in operazioni soggettivamente inesistenti, non può essere contestata la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti. Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi, per la indeducibilità dei costi, è necessario che sia data la prova che i costi si riferiscono all'acquisto di beni o servizi che vengono direttamente utilizzati come "mezzo" o "strumento" per commettere un "delitto doloso", come risulta anche dalla relazione di accompagnamento del disegno di legge di conversione del decreto legge, secondo cui "Per effetto di questa disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ferme restando le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ed in tema di deduzione previste dal testo unico delle imposte dei redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 91 ove, del caso, l'indeducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che in tutto o in parte non hanno effettivamente posto in essere l'operazione, sarà, comunque, rilevabile per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili e connesse ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi" (Cass. n. 13800 del 8.6.2014; n. 10167 del 20/6/12; n. 21633 del 2016).

L'ufficio non ha sollevato contestazioni circa la effettività, inerenza, competenza e certezza dei componenti negativi del reddito e, pertanto, correttamente la C.T.R. ha ritenuto la deducibilità dei costi, ai fini delle imposte dei redditi, sul presupposto che i costi siano stati effettivamente sostenuti dalla società acquirente delle autovetture.