

## ANTIECONOMICITÀ E GIUDIZIO DI INERENZA

Relazione al Seminario di aggiornamento professionale per i  
Magistrati delle Commissioni Tributarie delle Regioni FVG, Veneto e Trentino Alto Adige

PROF. GIANPIERO PORCARO

Udine, 12 aprile 2019

SOMMARIO: 1. Lo sviluppo della nozione di inerenza: dal ricavo all'attività. 2. Sull'onere probatorio dell'inerenza. 3. L'evoluzione della nozione di inerenza: l'oggettivizzazione della riferibilità all'attività ha portato a ridurre la rilevanza della connessione soggettiva del costo. 4. Antieconomicità quale sintomo in fatto, non in diritto, della non inerenza. 5. Questioni specifiche in tema di inerenza.

*1. Lo sviluppo della nozione di inerenza: dal ricavo all'attività.* La deduzione dei costi nel reddito d'impresa, ferma restando la loro certezza e determinabilità, è subordinata al rispetto di tre principi generali: temporale (competenza), formale (previa imputazione a conto economico), sostanziale (inerenza e afferenza).

Il grado di rispetto di tale ultimo principio è classica questione che si pone a cavallo tra diritto e fatto. La perimetrazione del principio, cioè i tratti caratterizzanti la definizione di inerenza, attiene al diritto; l'esame della riconducibilità o meno della fattispecie concreta all'interno di tale perimetro è questione di fatto, con tutte le note conseguenza di tema di ammissibile ricorribilità per Cassazione.

Nel corso degli anni, si è assistito a un'operazione di ampliamento del perimetro della nozione di inerenza: in breve, si è passati dalla riferibilità ai ricavi alla riferibilità all'attività d'impresa. Opzione ermeneutica resa possibile dal chiarimento sull'originaria malintesa fonte nell'inerenza nell'ambito del comma 5 dell'art. 109 t.u.i.r., che, peraltro, è sostanzialmente invariato dal 1986 (ex art. 75, comma 5).

Invero, il principio dell'inerenza non va affatto ricondotto al campo di applicazione di tale norma, che si riferisce al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti, ma ha natura di principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa (così, da ultima, **Cass., 09/02/2018, n. 3170**). L'inerenza, cioè, è fenomeno intrinseco all'esistenza in sé di un'impresa; la relativa attività produce proventi e si fonda sul sostenimento di costi, così che, proventi e costi altro non costituiscono se non la rappresentazione numerica dell'attività. Da qui, la ontologica connessione dell'inerenza (che è requisito del costo) all'attività e non al ricavo, perché quest'ultimo si pone sullo stesso piano del costo ed è elemento esteriore, in termini di risultato, dell'attività. A questo punto, l'inerenza non ha bisogno di una norma definitoria; non esiste nella costruzione giuridica del legislatore, ma nella materialità dell'esercizio di una attività di impresa.

La nozione di inerenza viene, allora, ricondotta al rapporto tra costi e impresa e va definita come una relazione tra due concetti, la spesa (o il costo) e l'impresa, appunto, sicché il costo 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 idonea a produrre utili (**Cass., 13/12/2018, n. 32254**). Laddove l'idoneità potrebbe anche essere di carattere meramente prospettico, nel senso che il costo è riferibile a una attività che, secondo una valutazione *ex ante*, sia suscettibile di produrre, in futuro, ricavi (non necessariamente utili) (**Cass., 31/05/2018, n. 13902; Cass., 27/10/2017, n. 25566**).

La previsione di cui all'art.109, comma 5, t.u.i.r., ha quindi portata del tutto differente ed è riconducibile a un principio specifico di funzionamento del reddito d'impresa: il cosiddetto principio di simmetria, secondo il quale, alla agevolativa irrilevanza reddituale del provento deve corrispondere l'irrilevanza reddituale del costo a questo afferente. Pertanto, una questione di corrispondenza tra costo e provento può essere posta solo rispetto ai costi già inerenti, perché correlati all'attività; l'inerenza, infatti, quale elemento dell'attività, si pone a monte delle regole tecniche del t.u.i.r., tra le quali, appunto, l'art. 109 comma 5 <sup>(1)</sup>.

**2. Sull'onere probatorio dell'inerenza.** Siamo ormai di fronte a una sorta di diritto vivente in relazione al fatto che l'onere della prova circa la deducibilità dei costi, rispetto a ogni requisito a tal fine (competenza, imputazione a conto economico e inerenza), sia in capo al contribuente. La giurisprudenza di legittimità, sul punto, è granitica e alluvionale. La ragione di tale impostazione è ricavabile dal fatto che il costo è elemento a favore del contribuente, riducendone il reddito, ed è quindi quest'ultimo che intende renderlo opponibile al Fisco.

Invero, la giurisprudenza è, sul punto, molto rigida, tanto che si è sostenuto che «l'onere del contribuente di dimostrare l'inerenza dei costi sostenuti sussiste anche per i beni "normalmente necessari e strumentali" allo svolgimento dell'attività di impresa» (**Cass., 27/12/2018, n. 33504**). Tale impostazione appare, però, non pienamente condivisibile, proprio laddove si intenda abbracciare la visione, sopra ricordata, del concetto di inerenza, che ha più portata di giudizio prognostico *ex ante*, che non di verifica concreta della funzionalità del costo. Detta impostazione non sembra tenere conto che limitare l'esame all'astratta riferibilità di un costo a una attività d'impresa non apre affatto le porte a un utilizzo distorto del concetto, perché, nel reddito d'impresa (artt. 85 e 86 t.u.i.r.), l'utilizzo personale o

---

<sup>(1)</sup>. Da segnalare la recente risoluzione di un antico problema. Secondo il Giudice di legittimità, la previsione per cui "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito", indica la chiara volontà legislativa di riconoscere un trattamento differenziato per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito di impresa, nel senso che il diritto alla deducibilità va riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sulla inerenza, purché nei limiti quantitativi riconosciuti dall'art. 96 del T.U.I.R.» (**Cass., 20/07/2018, n. 19430**)

comunque extra imprenditoriale del bene dà vita a una fattispecie imponibile (ricavo o plusvalenza; tra l'altro, si tratta di fenomeno rilevante anche ai fini Iva).

Si pone, invece, tra l'art. 102 e il 109 t.u.i.r., una sentenza (**Cass., 18/12/2018, n. 32719**) secondo la quale un capannone industriale, ancorché abbia natura di bene materiale strumentale, ove non utilizzato in concreto, non è ammortizzabile, poiché ai fini della deducibilità del relativo costo l'art. 102 richiede l'effettiva messa in funzione del bene, che non coincide con l'acquisto o la costruzione dello stesso.

L'onere della prova in capo al contribuente consente all'Agenzia delle Entrate una strutturazione della contestazione che si limiti alla indicazione della norma violata; ciò che, a mio avviso, rappresenta già una adeguata motivazione della contestazione stessa.

**3. L'evoluzione della nozione di inerenza: l'oggettivizzazione della riferibilità all'attività ha portato a ridurre la rilevanza della connessione soggettiva del costo.** L'ampliamento contenutistico della nozione di inerenza ha effetti anche sul piano della riferibilità soggettiva del costo, nel senso che, più che la diversità di soggetto, rileva l'estraneità all'impresa quale istituto giuridico. Pertanto, il vero discrimine è dato dalla funzione personale, ovvero imprenditoriale della spesa.

Sono allora stati ritenuti deducibili, perché inerenti, i costi sostenuti dalla contribuente per promuovere la commercializzazione in un mercato estero dei suoi prodotti tramite una diversa società da essa controllata (**Cass., 21/11/2018, n. 30030**).

Ancora, "in caso di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di produzione di beni venduti dal contribuente, i relativi costi per l'utilizzo del capannone (acqua, energia elettrica, gas e telefono) e per la manutenzione dei macchinari di sua proprietà, concessi in comodato all'impresa che svolge, per il comodante, l'attività di produzione, sono deducibili, con conseguente detraibilità IVA, trattandosi di spese che si inseriscono nel suo programma economico e devono, pertanto, ritenersi inerenti la sua attività in quanto ad essa strumentali" (**Cass., 07/11/2018, n. 28375**). Il che è in linea con il pacifico orientamento sulla deducibilità dei costi connessi a beni in comodato, purché utilizzati dal terzo nel programma imprenditoriale del comodante (**Cass., 12/07/ 2013, n. 17253; Cass., 20/12/2012, n. 23551; Cass., 21/01/2011, n. 1389**).

Similmente, si è scritto che "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". (**Cass., 24/08/2018, n. 21131**).

Infine, non sussiste violazione dell'art. 109 t.u.i.r. in relazione alla deducibilità dei costi portati nelle autofatture della società esercente attività alberghiera in Italia, facente parte di una catena alberghiera, e la società, con sede in altro stato dell'UE, preposta alla gestione di una serie di servizi comuni per tutte le sedi turistico-alberghiere del gruppo (marketing, pubblicità, promozione, sviluppo diretti al posizionamento sul mercato). In tal caso, la inerenza dei costi sostenuti dalla società per l'attività svolta deve ritenersi dimostrata dalla dizione «contratto

di commercializzazione» contenuta nelle autofatture, che appare chiaramente riferita ai costi inerenti all'attività svolta dalla società ed effettivamente sostenuti per i servizi e come tali quindi deducibili (Cass., 06/06/2018, n. 14579).

Tale ultima questione affronta il noto problema dei costi infragruppo per servizi comuni, che è problema che si risolve senza necessità di considerazioni particolari. Il contribuente dovrà dimostrare che il costo addebitato alla società accertata attiene a servizi effettivamente ricevuti ed effettivamente riguardanti l'attività di detta società (a tal fine, l'esistenza di un accordo contrattuale – il cosiddetto *cost sharing agreement* – è inutile ai fini della dimostrazione dell'effettività della prestazione, rilevando, semmai, per la (pre)determinazione o (pre)determinabilità del corrispettivo, in modo che questo non dipenda da soggettive scelte del gruppo societario per arbitraggi fiscali). Nel caso si ponga una questione di sovra o sotto determinazione del corrispettivo, se il gruppo è internazionale, entra in gioco l'istituto del *transfer pricing* di cui all'art. 110 t.u.i.r.; se è nazionale, si tratterà di valutare attentamente il profilo della antieconomicità (si veda infra).

**4. Antieconomicità quale sintomo in fatto, non in diritto, della non inerenza.** Una volta che si abbraccia il significato sopra ricordato della nozione inerenza, appare naturale l'ormai predominante orientamento giurisprudenziale che sostiene come l'inerenza debba 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 dei costi. L'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi ed all'IVA non può giustificarsi identificando la mancanza di inerenza con la sproporzione o l'incongruità dei costi, pur potendo l'antieconomicità e l'incongruità della spesa essere indici rivelatori del difetto di inerenza (Cass., 31/10/2018, n. 27786; Cass., 17/07/2018, n. 18904).

Trattasi di impostazione ineccepibile. Lo è quando afferma l'esistenza di un potere di accertamento che abbia ad oggetto la non economicità del costo per negarne la deduzione; lo è quando, però, nega che tale non economicità possa, in quanto tale, supportare la contestazione di indeducibilità. La non economicità, cioè, diviene una sorta di marcatore dell'esistenza di una extra funzione del costo sostenuto: se un bene che vale 10 viene acquistato a 15, una tale differenza può nascondere distribuzione occulta di utili, costituzione di fondi neri, arbitraggi fiscali, etc. A questo punto, ragionando in termini giuridici, il contratto stipulato era di compravendita per 10 e di altra natura per la differenza. Da qui, l'irrifiribilità del costo all'attività e, quindi, la sua non inerenza. La congruità o antieconomicità, scrive la Corte di Cassazione, 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. Conseguentemente l'Agenzia delle Entrate ha il potere di valutare i costi ed i ricavi esposti dal contribuente, anche nell'ipotesi in cui non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa e, quindi, di negare la deducibilità, anche parziale, di un costo ritenuto non congruo o sproporzionato ai ricavi o all'oggetto

dell'impresa, rispetto al quale il contribuente non fornisca plausibili ragioni giustificatrici (**Cass., 09/02/2018, n. 3170**)

Secondo il Giudice di legittimità, rientra nei poteri dell'AF la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche ove non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, sicché la deducibilità dei compensi degli amministratori di società non implica alcun vincolo alla misura indicata nelle deliberazioni sociali o nei contratti, competendo agli uffici finanziari la verifica dell'attendibilità economica dei predetti dati (**Cass., 21/12/2018, n. 33217**). Laddove, ovviamente, l'attendibilità si misura sulla base di un *tertium comparationis* e l'inattendibilità finisce per essere indice di una diversa natura del "compenso" pagato.

Ancora, 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 (**Cass., 17/07/2018, n. 18904**).

**5. Questioni specifiche in tema di inerenza.** Come spesso accade, la pur attenta definizione di un principio non impedisce il sorgere di rilevanti dubbi sul trattamento di specifiche situazioni. Vediamone alcune, risolte dalla Corte di Cassazione.

Le spese di sponsorizzazione sono deducibili dal reddito di impresa quali spese di pubblicità in forza di una presunzione legale di inerenza se: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite di duecentomila euro; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, ecc.), senza che a ciò ostino l'assenza di certezza di data del contratto con la sponsee, l'omissione della dichiarazione annuale da parte di quest'ultima, o la ritenuta antieconomicità della spesa (**Cass., 06/04/2017, n. 8981**)

Anche se con il rimborso delle spese di difesa sostenute da un'azienda in favore dei propri dipendenti per difendersi in un procedimento penale dalla querela proposta da altri dipendenti della stessa azienda, la contribuente ha sicuramente agito per un proprio interesse, ciononostante detta circostanza non è comunque idonea a giustificare la deduzione dei costi stessi e ciò in considerazione dell'assenza di qualsiasi correlazione fra la spesa con "un'attività potenzialmente idonea" a produrre utili (**Cass., 10/03/2017, n. 6185**).

Le sanzioni civili per il ritardato pagamento di oneri (nella specie, previdenziali), pur avendo natura risarcitoria, non sono automaticamente deducibili come costi inerenti, dovendosene verificare la correlazione con lo svolgimento dell'attività di impresa, avendo riguardo all'oggetto sociale della stessa (**Cass., 22/11/2018, n. 30238**).

Sono deducibili le penalità contrattuali per ritardata consegna alla clientela, stabilite in base all'art. 1382 c.c., in quanto, per la natura di patto accessorio del contratto, non hanno finalità sanzionatorie o punitive ma, assolvendo la funzione di rafforzare il vincolo negoziale e predeterminare la misura del risarcimento in caso di inadempimento, sono inerenti all'attività d'impresa (**Cass., 17/07/2018, n. 18903**).

A norma dell'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012 (conv. in l. n. 44 del 2012), poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni (**Cass., 30/10/2018, n. 27566; Cass., 06/07/2018, n. 17788**).

Vanno esclusi dai componenti negativi del reddito d'impresa quelli derivanti da strumenti derivati speculativi che non coprono dal rischio tassi, quando la società non operi nel settore creditizio o finanziario, perché manca il requisito della inerenza del costo all'attività d'impresa (**Cass., 23/05/2018, n. 12738**).