

Il principio di inerenza e la rilevanza contabile dei costi deducibili. Spese di pubblicità e rappresentanza

(Prof. Avv. Dario Stevanato)

1. Origini storiche, dall'inerenza stretta al concetto di inerenza all'attività. La tassazione del clear income.

L'inerenza dei costi è come noto una delle condizioni per la "deducibilità" dal reddito di impresa (e di lavoro autonomo), come pure per la detrazione degli acquisti ai fini dell'Iva. La deducibilità dei costi di produzione del reddito costituisce un principio cardine nella determinazione dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, implicito nel concetto stesso di reddito, quale "novella ricchezza", ovvero incremento patrimoniale misurato in un certo intervallo temporale ⁽¹⁾. Tassare un ammontare di ricavi o proventi lordi non depurato dalle spese impiegate nella produzione del reddito significherebbe infatti tassare un incremento di ricchezza soltanto apparente e virtuale. Questo principio è peraltro molto risalente, essendo rintracciabile nelle concezioni filosofiche ed economiche sette-ottocentesche, come quella di Ricardo e ancor prima dei fisiocratici, sulla tassazione del clear income o del produit net. Anche nelle scienze aziendali, d'altra parte, la misurazione del risultato economico di esercizio, che costituisce un imprescindibile punto di riferimento per il legislatore tributario, avviene sulla base di una contrapposizione tra costi e ricavi, poiché costituisce "utile" d'esercizio soltanto l'eventuale eccedenza delle attività sulle passività, o meglio dei componenti positivi del reddito rispetto a quelli negativi.

Dunque, il principio di inerenza, in quanto corollario di una tassazione del reddito al netto dei costi di produzione, è un principio implicito e ineludibile che a rigore non necessita di affermazioni espresse. Queste comunque si sono affacciate

¹ Si veda, tra i tanti, E.R.A. Seligman, *The Income Tax. A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, New York, 1914, p. 19, per il quale "income is, of course, to be distinguished from mere receipts or gross revenue. It is more than that which simply comes in from any economic activity. By income is always meant net income, as opposed to gross income. In other words, from the receipts in any enterprise we must, in the first place, deduct the expenses of the enterprise - that is, the outlay incurred in securing the gross product".

nella legislazione, sia nel passato che ai giorni nostri. Basti ad esempio ricordare che l'art. 32 del T.U 24 agosto 1877, n. 4021, delle leggi sull'imposta di ricchezza mobile del 1877, corrispondente all'art. 15 della L. n. 1830 del 14 luglio 1964, prevedeva che "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" (2).

In una prima fase, il concetto di inerenza veniva peraltro inteso in senso stretto, quasi "fisico", per designare quei costi direttamente utilizzati e "incorporati" nella produzione, tanto che inizialmente non venivano ammesse in deduzione spese indirette, di carattere generale, come quelle di costituzione della società, di arredamento della sede, di revisione del bilancio, e così via. Successivamente, questo concetto si è progressivamente allargato, fino ad abbracciare tutte le tipologie di costi inerenti all'impresa, non soltanto quelle necessarie alla produzione del reddito ma altresì quelle ritenute utili allo scopo da parte dell'imprenditore, con valutazione dello stesso tendenzialmente insindacabile, con le precisazioni che vedremo in seguito (3). Non è dunque necessario che i costi ineriscano specificamente a ricavi, essendo sufficiente una generica inerenza all'attività: sono dunque inerenti anche costi che, di per sé, non si traducono né possono tradursi in maggiori ricavi (si pensi alle spese di arredo della sede o di revisione del bilancio), ma che ciononostante sono inerenti all'attività (4). In giurisprudenza, si veda ad es. Cass., 16826/2007, e Cass., 16824/2007, secondo cui "l'inerenza è quindi 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

² Sul punto si veda O.Quarta, *Commento alla legge sulla Imposta di Ricchezza Mobile*, Milano, 1903, Vol. II, pp. 180 ss.

³ Su questa evoluzione del concetto di inerenza F.Graziani, *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in Aa.Vv., *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, a cura di G.Falsitta-F.Moschetti, Milano, 1988, pp. 45 ss.

⁴ Una conferma in tal senso si ricava anche dalle regole sulla detrazione nell'Iva, ammissibile in relazione agli acquisti inerenti l'esercizio dell'impresa, arte o professione: qui l'inerenza non richiede che l'acquisto si riferisca a singole operazioni imponibili, mentre il legame con specifiche operazioni rileva solo "in negativo", per escludere la detraibilità in relazione ad acquisti afferenti operazioni attive non soggette, esenti o escluse.

esplicita e diretta connessione ad una precisa componente del reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili”). Sull’evoluzione del concetto di inerenza dei costi e la sua riferibilità non più ai “ricavi” bensì all’“attività” si è pronunciata la stessa Amministrazione finanziaria, già nella circolare 7 luglio 1983, n. 30/9/944, e ancora nella risoluzione n. 158 del 28 ottobre 1998. In giurisprudenza, in questo senso, tra le tante v. Cass., 17 maggio 2000, n. 10062.

Da ciò consegue che è sufficiente anche un collegamento prospettico e sperato con futuri ricavi, che non necessariamente dovranno essere conseguiti per confermare ex post l’inerenza del costo.

Quanto alla questione dei rapporti tra bilancio e reddito di impresa, e della rilevanza contabile dei costi deducibili, va osservato quanto segue. La contabilizzazione dei costi e la loro imputazione a bilancio è come noto un requisito imprescindibile per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa, stante anche l’operare del “principio di derivazione” del reddito imponibile dal risultato civilistico. Tuttavia, la contabilizzazione dei costi non è requisito (oltre che necessario) anche sufficiente per la deduzione del costo: l’inerenza costituisce infatti un autonomo “filtro” per la deducibilità fiscale dei costi, ben potendo esservi situazioni in cui l’impresa sceglie di includere nel risultato di gestione, previo inserimento in contabilità, di costi estranei all’attività, con un comportamento che, in sede civilistica, potrebbe compromettere i postulati del bilancio, di rappresentazione fedele e corretta dei fatti di gestione, e al limite determinare conseguenze sul piano delle “distrazioni” di risorse aziendali in danno dei soci e dei creditori sociali, conseguenti agli atti di “liberalità” sottesi da un utilizzo non inerente delle risorse aziendali.

Il requisito di inerenza non si risolve insomma in un requisito di ordine formale, legato alla mera contabilizzazione dei costi di cui si vuole ottenere la deducibilità: l’imputazione contabile seleziona i costi rilevanti per la determinazione del reddito, ma il vaglio dell’inerenza costituisce un giudizio autonomo per compiere una ulteriore selezione delle spese effettivamente deducibili. Sul tema si veda Cass., 14570/2001 e 6650/2006, secondo cui per provare l’inerenza “non è sufficiente che la spesa sia stata dall’imprenditore

riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa".

2. Atti preparatori e spese sostenute in chiave prospettica

Una questione che si riallaccia a questo tema è quella che riguarda la latitudine del concetto di "attività di impresa", ad esempio con riferimento alla fase preparatoria e agli "atti di organizzazione", come pure alla parentesi temporale in cui avviene la liquidazione dell'organismo produttivo: in altre parole, si tratta di stabilire quando "inizia" e quando "finisce" l'impresa, per stabilire l'inerenza alla stessa dei costi. In questo contesto, si inserisce anche la questione delle spese di impianto e di quelle connesse agli atti preparatori, di organizzazione dell'impresa.

Le perplessità manifestate circa l'"inerenza" di tali spese alla produzione del reddito dipendono da ragioni diversificate: da un lato il tema degli atti preparatori all'impresa involge la stessa individuazione della latitudine dell'impresa e del suo ciclo fiscale; dall'altra si riferisce alla indeducibilità di spese che non rappresentano costi d'esercizio bensì spese a carattere pluriennale, connesse alla dotazione del "capitale" produttivo dell'impresa. Con riguardo alla prima questione, possono però ormai ritenersi superati i dubbi circa l'appartenenza all'impresa degli atti preparatori e di organizzazione del complesso produttivo, sia nell'ambito delle imposte sui redditi che in quello dell'Iva⁽⁵⁾. Come affermato tante volte in giurisprudenza, "l'acquisto di un bene o la prestazione di un servizio sono da ritenere effettuati nell'esercizio dell'impresa se strettamente connessi con le finalità imprenditoriali: connessione intesa nel senso della funzionalità all'oggetto sociale formalizzato nello statuto, e quindi comprensiva delle operazioni economiche, anche meramente preparatorie, necessarie per realizzare le condizioni di avvio delle attività sociali (Cass., nn. 7809/2008; 8583/2006;

⁵ Si consenta di rinviare, sul punto, a D.Stevanato, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994. Lo stesso dicasi peraltro per i costi necessari alla liquidazione dell'impresa e dell'organismo produttivo, pacificamente afferenti alla produzione di un reddito ancora qualificabile come reddito di impresa, per le ben note esigenze di "chiusura" del ciclo fiscale dell'impresa stessa.

5739/2005; 1863/2004; 13738/2001; 3857/2001; vedi anche 17079/2006; 8583/2006).

Quanto invece all'altro tema, ovvero alla indeducibilità, in quanto tali, dei costi sostenuti per le spese di impianto e di investimento, la tematica si riassume in quella della deducibilità dal reddito di quote delle spese capitalizzate, attraverso il procedimento di ammortamento del costo degli impianti e dei beni ammortizzabili in genere, e di deduzione di quote di spese aventi utilità pluriennale ⁽⁶⁾.

3. L'inerenza, una regola non scritta?

Data la consustanzialità dell'inerenza al concetto di reddito, la stessa non necessita a rigore di affermazioni espresse. Probabilmente, è questa la situazione che connota l'attuale testo unico delle imposte sui redditi, in cui l'art. 109 del Tuir sulla determinazione dell'Ires, nonostante le apparenze, non sembra riferirsi all'inerenza, quanto al problema della deducibilità dei costi in presenza di proventi esenti. Nel sancire che "le spese... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi" ⁽⁷⁾, la norma citata sembra appunto richiamare una diversa esigenza, cioè quella di evitare che l'eventuale presenza di costi afferenti proventi esenti finisca, laddove ne sia

⁶ Come osservava già O.Quarta, cit., pp. 188-189, "siccome dello stesso capitale d'impianto, anno per anno una parte deperisce e si consuma, trasmettendosi e compenstrandosi nella produzione industriale, così di questa parte deve pur ammettersi la detrazione, perché essa non rappresenta certo un utile, un profitto, un reddito, ossia una nuova ricchezza, ma è quel medesimo valore economico, del quale l' esercente è stato privato per effetto del deperimento o consumo dei mezzi ed instrumenti adoperati nel processo della produzione... Dunque, riassumendo, le somme spese, investite nello impianto e per lo impianto di una industria, o di un commercio, non si debbono detrarre; deve solo detrarsi quel che rappresenti il valore di uso, il valore locativo, come anche il deperimento o consumo dei diversi cespiti, onde l'impianto è costituito". Analogamente E.R.A. Seligman, op.loc.cit., per il quale "in the outlays or expenses which have been incurred to secure the product, there must also be included a compensation for wear and tear of plant; just as the investor in securities computes his actual income by deducting an amortization quota from the annual proceeds. Income, therefore, means net income".

⁷ Proseguendo, poi, con l'ulteriore precisazione secondo cui se le spese "si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili 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".

ammessa la deducibilità dal reddito di impresa, per abbattere la tassazione dei proventi imponibili. Vedremo peraltro in seguito l'influenza di questa norma, che menziona gli interessi passivi, onde escluderli dal calcolo di deducibilità, sull'opinione anche giurisprudenziale secondo cui il giudizio di inerenza non si applicherebbe agli interessi passivi.

In passato, ai tempi dell'imposta di ricchezza mobile, come visto l'inerenza era oggetto di una norma espressa, secondo cui erano deducibili le spese inerenti alla produzione. In ogni caso, non sembra dubitabile l'operare del principio, indipendentemente da quale sia il significato attribuibile all'art. 109 su citato. Quest'ultimo esclude tuttavia dal suo ambito gli oneri fiscali e contributivi, di utilità sociale, e gli interessi passivi.

Per quanto riguarda oneri fiscali e contributivi, si è voluto verosimilmente troncare ogni discussione circa la loro inerenza all'attività o alla produzione del reddito, mentre per gli oneri di utilità sociali – sicuramente estranei alla produzione del reddito ed anche all'attività di impresa, costituendo gli stessi delle "liberalità" – l'esclusione ha la funzione di ammettere in deduzione oneri in virtù di considerazioni di meritevolezza sociale della spesa, in deroga al principio di inerenza.

Più complessa la situazione per gli interessi passivi: secondo un cospicuo orientamento giurisprudenziale, il diritto alla deducibilità sarebbe riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sull'inerenza degli stessi all'impresa (Cass., 22 maggio 2001, n. 14702; 520/2002; 22034/2006). Sul punto torneremo in seguito.

4. L'inerenza come concetto da valutare "in negativo", in relazione alle spese personali, extraimprenditoriali etc. La commistione tra il profilo dell'inerenza e quello della obbligatorietà del costo

Come visto sopra, una delle questioni centrali, nel giudizio di inerenza, riguarda la funzionalizzazione del costo alla "produzione" del reddito, o al suo essere un atto di "destinazione" del reddito, al limite una "liberalità" (per Cassazione n. n 10257 del 16 gennaio 2008, ad esempio, "nel bilancio di un'impresa si debbono distinguere le spese produttive ai fini del reddito – che sono

ovviamente detraibili – e quelle in cui si concreta la ‘spesa’ degli utili conseguiti, a fini estranei all’oggetto dell’impresa”).

L’inerenza è in effetti un concetto da truardare “in negativo”, al fine precipuo di escludere la deducibilità per le spese estranee all’impresa, destinate al consumo personale o familiare dell’imprenditore, dei soci, ed altri terzi. Potrebbero infatti essere veicolate attraverso l’impresa spese di natura privata, sostenute nell’interesse di terzi (o dello stesso imprenditore individuale) e non collegate all’attività di impresa.

Si noti peraltro che l’indeducibilità dei compensi erogati per l’opera prestata dall’imprenditore, dal coniuge, dai figli minori di età, etc., sancita oggi dall’art. 60 Tuir, non è una norma spiegabile col concetto di inerenza, ma per ragioni diverse, di indeducibilità del salario figurativo dell’imprenditore o di simmetria rispetto a posizioni di soggetti non tassati sui compensi ricevuti ⁽⁸⁾, anche nell’ottica di evitare uno splitting del reddito imprenditoriale nell’ambito della famiglia.

5. La questione dell’onere della prova dell’inerenza dei costi

La prova dell’inerenza dei costi, per costante orientamento giurisprudenziale, ricade sul contribuente (tra le tante, Cass., n. 10257/2008, 4554/2010 e da ultimo Cass., 19600/2014, secondo cui “la prova dell’inerenza incombe sul contribuente, anche in base al criterio di vicinanza della prova”).

L’inerenza dei costi all’attività di impresa è però spesso desumibile dalle caratteristiche della spesa, cioè dalla tipologia di bene o servizio acquistato, e dal suo rapporto con l’attività esercitata. In molti casi l’inerenza della spesa può cioè apparire in re ipsa, se esiste una chiara funzionalizzazione della stessa all’attività: si pensi all’acquisto di lenzuola e biancheria per un albergo, a servizi di manutenzione degli impianti per una industria metalmeccanica, alle autovetture di servizio per una concessionaria autostradale. Negli altri casi, in cui questo legame

⁸ L’indeducibilità in questione è molto risalente, e si trovava anche nelle leggi sull’imposta di ricchezza mobile (art. 32, comma 2, del TU del 1877, secondo cui non potranno far parte delle spese inerenti alla produzione “il compenso per l’opera del contribuente, di sua moglie e di quei suoi figli, che fossero occupati nell’esercizio ed al cui mantenimento è obbligato per legge, quando coabitano col padre”,

tra il costo e l'impresa non sia immediatamente evidente e desumibile dal rapporto tra il tipo di spesa e l'oggetto dell'attività di impresa, acquista particolare significato la regola che vuole l'onere della prova dell'inerenza gravare sul contribuente. Si veda ad esempio Cass. 13478/2000 relativa al giudizio di inerenza di due fuoristrada, cioè "due mezzi di trasporto di cui dovrebbe essere dimostrata dal contribuente l'inerenza alle attività dell'azienda".

Nei casi in cui sussista un'evidente correlazione tra il tipo di spesa e l'oggetto dell'attività, dovrebbe essere l'AF a spiegare sotto quali profili viene contestata l'inerenza, quali siano i sintomi di una deviazione dalle finalità imprenditoriali, ad esempio sotto il profilo dell'entità della spesa, o della sua riferibilità soggettiva. Il giudizio di fatto è insomma un rapporto dialettico, e la regola dell'onere della prova dell'inerenza non può essere intesa in modo rigido, finendo per addossare al contribuente l'onere di provare circostanze già pacifiche senza comprendere sotto quale profilo viene contestata l'inerenza.

6. Il profilo "quantitativo" dell'inerenza: i costi sproporzionati per eccesso e il tema dei compensi agli amministratori

Molto dibattuta è peraltro la questione del profilo "quantitativo" dell'inerenza, in relazione a spese tipologicamente connesse con l'attività imprenditoriale generatrice del reddito, ma di entità sproporzionata ed eccessiva, almeno a prima vista, rispetto alle dimensioni ed alle sue esigenze. La questione è risalente, e a tutt'oggi dibattuta; all'opinione di chi ritiene che, una volta verificata l'inerenza sotto l'aspetto qualitativo, che attiene al rapporto tra il tipo di spesa e l'attività esercitata, non si possa poi sindacare l'inerenza sotto l'aspetto dell'entità e congruità della spesa, si potrebbe obiettare che una spesa palesemente eccedente le necessità dell'impresa potrebbe essere il sintomo di uno sviamento della stessa rispetto alle finalità imprenditoriali: la spesa eccessiva potrebbe cioè essere sostenuta, almeno in parte, per esigenze personali dell'imprenditore, degli amministratori, dei soci o di altri soggetti ⁽⁹⁾. Pur apparendo preferibile non

⁹ Può essere richiamato ancora O.Quarta, *Commento*, cit., pp. 203-204, per il quale "non si potrebbero tuttavia ammettere in detrazione le spese che, pure attenendo allo esercizio della industria o professione, fossero capricciose e di mero lusso. L'industriale od il professionista non

escludere del tutto dall'orizzonte valutativo il profilo quantitativo e di congruità della spesa, occorre però prestare molta attenzione ad un sindacato di questo tipo, che se troppo esteso finirebbe per sovrapporsi alle scelte imprenditoriali, negando la deducibilità di spese sostenute senza secondi fini.

L'aspetto di congruità della spesa dovrebbe cioè essere valutato solo laddove la spesa appaia non solo palesemente eccessiva rispetto alle dimensioni e/o alle esigenze "medie" di quel tipo di impresa (peraltro assai difficili da misurare), ma altresì sostenuta anche per soddisfare interessi estranei all'impresa. Il carattere "eccessivo" o "sproporzionato" della spesa dovrebbe cioè essere apprezzato alla stregua di un sintomo di una possibile deviazione della stessa rispetto alle finalità imprenditoriali, e non per affermare senz'altro la (parziale) mancanza di inerenza della stessa.

Un'altra chiave di lettura e inquadramento del tema dell'inerenza sotto il profilo quantitativo, dell'entità della spesa, attiene ai rapporti che si instaurano tra soggetti diversi: può infatti accadere che, laddove vi sia un rapporto di correlazione, collegamento societario o altro ancora, vengano esplorati i margini per canalizzare i flussi reddituali verso soggetti che godono di un miglior regime di tassazione o che godono di una qualche posizione di vantaggio rispetto al soggetto che deduce la spesa. Le politiche di transfer pricing interno, ad esempio, potrebbero in certi casi essere contrastate utilizzando il concetto di inerenza, per negare la deducibilità ad una parte del costo sostenuto soltanto in ragione di uno spostamento del reddito su altri soggetti, come potrebbe avvenire per acquisti di beni o servizi da società che godono di regimi territoriali di esenzione, di regimi forfettari, o che non sono soggetti a determinate imposte.

può certo essere vincolato a seguire l'uno piuttosto che l'altro sistema di esercizio, egli è libero di porre in opera tutti quei mezzi, che reputi più o meno efficaci per la maggiore e migliore produzione del reddito... Ma, est modus in rebus, sunt certi denique finis; e dai limiti del ragionevole certo si uscirebbe, qualora si pretendesse la detrazione di quelle spese, le quali fossero evidentemente e per sè medesime non necessarie nè utili. Per recarsi ad uno stabilimento industriale vi sarà mestieri di vettura, e si potrà e si dovrà ammettere la detrazione della spesa occorrente pel mantenimento di essa. Ma, suppongasì che l'esercente metta su una carrozza di molto costo con doppia o tripla pariglia di cavalli: in questo od in altri casi congeneri, si dovrà tutta la maggiore spesa detrarre come inerente alla produzione del reddito? Indubitatamente no". Con ragionamento aggiornato all'epoca che viviamo, vedi anche Lupi, per il quale una Land Rover sarebbe certamente inerente per un'impresa di perforazioni petrolifere e un po' meno per un barbiere.

Questo schema connotava ad esempio in passato i compensi agli amministratori-soci, che venivano fissati anche in funzione di un arbitraggio sull'Ilor, dovuto sui redditi di impresa ma non su quelli di lavoro (dipendente e autonomo). Abrogata l'Ilor, la contestazione in ordine all'inerenza dei compensi (apparentemente) sproporzionati ai soci-amministratori appare però oggi priva di senso, anche perché il regime di tassazione progressiva e gli oneri previdenziali a carico degli amministratori percipienti rendono svantaggiosa la previsione di compensi elevati. Sul punto non sembrano dunque condivisibili quelle posizioni, anche della giurisprudenza, che continuano a ritenere sindacabili i compensi agli amministratori sotto il profilo della loro entità. Questo sindacato appare peraltro poco comprensibile se si riflette sulla deducibilità dei compensi erogati agli amministratori sotto forma di partecipazione agli utili, in cui sembra per definizione impossibile stabilire un "tetto" ed un ordine di grandezza "ragionevole" entro il quale ammettere in deduzione il compenso: quando questo è commisurato all'utile, lo stesso sconta la possibilità di risultare anche sproporzionato, per eccesso o per difetto, rispetto ad una "normale" remunerazione dell'opera prestata dall'amministratore, mentre introdurre una soglia e differenziare, nell'ambito di una remunerazione così commisurata, la parte inerente rispetto a quella non inerente, costituisce un'operazione interpretativa molto discutibile.

Sulla sindacabilità dei compensi "eccessivi" erogati agli amministratori la giurisprudenza appare comunque divisa: nel senso secondo cui l'Amministrazione finanziaria "non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori", si veda Cass., 9948/2000; 6599/2002; 21155/2005; 28595/2008; nel senso della sindacabilità della congruità dei compensi agli amministratori vedi invece Cass., 13478/2000; 12813/2000.

7. L'abusato profilo dell'antieconomicità

Il tema dell'inerenza si salda anche a quello dell'antieconomicità: questo era in realtà in origine riferito ad una questione di evasione legata ad occultamenti e simulazioni/dissimulazioni; l'antieconomicità è infatti stata in origine utilizzata dalla Cassazione come argomento per contestare, di fronte a situazioni inverosimili come quella del trasporto via camion di un solo paio di scarpe, la veridicità delle

bolle di accompagnamento. Far muovere un tir per una scatola di scarpe appare un comportamento palesemente antieconomico, che in realtà è oggetto di falsa rappresentazione, giacché si può presumere, proprio dall'irragionevolezza del comportamento documentato, che il documento di accompagnamento sia stato alterato a posteriori.

Il profilo dell'antieconomicità è stato successivamente utilizzato per sindacare l'inerenza dei costi, ma qui vi è il forte rischio di un sindacato del merito imprenditoriale, di una nuova valutazione, fatta necessariamente a posteriori, delle scelte compiute dall'impresa. Su questo versante si potrebbe allora sempre affermare che, col senno di poi, la spesa si è rivelata improduttiva, controproducente, eccessiva, e così via, rispetto ai risultati concretamente ottenuti. L'antieconomicità dovrebbe essere valutata in un'ottica ex ante, cioè essere una antieconomicità fin dall'origine: in tal caso, laddove l'AF dimostri l'irragionevolezza e appunto il carattere antieconomico di una scelta, sarebbe onere del contribuente dimostrare invece puntualmente le ragioni di inerenza del costo all'attività. Sempre tenendo presente che il vero significato del giudizio di inerenza è quello di escludere la deducibilità di costi estranei all'impresa, che sottendo liberalità, atti di destinazione del reddito, vantaggi e benefici per altri soggetti non giustificati nell'ottica dell'impresa erogante, e così via.

8. Il concetto di inerenza all'interno dei gruppi di società e il rischio di accertamenti asimmetrici. Il transfer pricing interno tra inerenza e destinazione a fini estranei all'impresa

In molte occasioni gli uffici contestano l'inerenza di costi non perché gli stessi non siano di per sé inerenti ad una attività imprenditoriale o vi sia il sospetto di un utilizzo privato dei beni/servizi acquistati, ma perché si obietta che il costo avrebbe dovuto essere sostenuto da un diverso soggetto, magari una parte correlata, oppure avrebbe dovuto essere ribaltato sulla consociata che ne ha tratto effettivo vantaggio. Si tratta di rettifiche piuttosto frequenti ed insidiose, perché rischiano di vanificare la deducibilità di costi inerenti ad attività economiche soltanto perché (asseritamente) non bene allocati all'interno delle diverse società

appartenenti ad un gruppo. A volte la giurisprudenza attribuisce rilevanza a strategie di gruppo, nell'ambito delle quali valutare l'inerenza (Cass. N. 10062/2000; 1133/2001; 1465/2007).

Questo tipo di rettifiche dovrebbe essere ormai precluso in presenza di una opzione per il consolidato fiscale, anche per carenza di interesse da parte della stessa Amministrazione Finanziaria ⁽¹⁰⁾, mentre nell'ambito dei gruppi ed al di fuori del consolidato, l'effettuazione di rettifiche di questo tipo produce distorsioni, poiché alla contestazione dell'inerenza del costo non fa seguito alcun "aggiustamento corrispondente" a favore della società che avrebbe invece dovuto asseritamente farsi carico di quella spesa.

E' comunque molto difficile negare l'inerenza sotto il profilo dell'imputabilità soggettiva delle utilità derivanti dalla spesa, poiché nell'ambito del gruppo vi sono sovente vantaggi compensativi, e utilità che si diffondono all'intero gruppo. Si pensi ad esempio alle spese sostenute dalla controllante a vantaggio della controllata, e magari non ribaltate a quest'ultima: i maggiori utili prodotti dalla controllata affluiranno in ultima analisi, sotto forma di dividendi, alla controllante stessa, dunque il discorso sull'inerenza rischia in questi contesti di produrre soltanto distorsioni e tassazioni di redditi inesistenti. Probabilmente, al di fuori di ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva in presenza di società che godono di regimi agevolati, rilievi di questo tipo non andrebbero nemmeno elevati. Ed anche l'ipotesi di una canalizzazione dei profitti intragruppo (sempre all'interno del territorio italiano), al fine di un livellamento degli utili e delle perdite, appare un comportamento molto meno (se non per nulla) insidioso rispetto al passato, stante la possibilità di riporto illimitato delle perdite, e la possibilità di optare per il consolidato fiscale. Si tratta in ogni caso di comportamenti molto diversi da quelli tesi ad addossare al reddito di impresa costi sostenuti in realtà a beneficio di privati, e atti di consumo in genere. Nell'allocatione intragruppo, effettuata più o meno correttamente, si discute di solito di costi comunque deducibili dal reddito di impresa di una delle società del

¹⁰ In questo senso si veda Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia 45/2010 con nota di Stevanato, *Servizi intercompany, divieto di doppia imposizione e simmetria dei flussi reddituali*, in Dialoghi 2011, pp 65 ss.

gruppo, che rischiano di essere vanificati, con artificiosa creazione di basi imponibili non effettive, a seguito dell'attività di accertamento.

9. Inerenza e interessi passivi

In tema di interessi passivi, vi è un cospicuo orientamento che li esclude dal giudizio di inerenza, per effetto della loro menzione nell'art. 109 Tuir: vedi ad es. Cass. n. 14702/2001; 22034/2006 e Cass. 1465/2007, secondo cui “gli interessi passivi hanno un trattamento differenziato rispetto ai vari componenti negativi del reddito nel senso che – salva la misura e la modalità di calcolo – il diritto di deducibilità è riconosciuto in via generale”, anche per la impossibilità di riferire gli interessi passivi alla produzione di specifici ricavi. Per Cass. 1465/2007: “gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire e dunque non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo”. Sull'inapplicabilità del giudizio di inerenza agli interessi passivi si veda anche Cass., 2114/2004.

Se tuttavia si riferisce l'art. 109 al diverso tema della deducibilità dei costi in presenza di proventi esenti, la deducibilità degli interessi passivi potrebbe essere messa in discussione, ed uno spunto in tal senso si rinviene nell'art. 61 sul reddito delle imprese individuali, ladove si stabilisce che “gli interessi passivi *inerenti* all'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto...”.

Occorre tuttavia al riguardo prestare molta attenzione. Da un lato non è infatti possibile stabilire in modo univoco una relazione tra un finanziamento e uno specifico impiego (le passività finanziano tutto l'attivo patrimoniale, secondo il principio di “unità del bilancio”); dall'altro non è detto che, anche ammessa la possibilità di instaurare una relazione tra finanziamento e impiego, vi sia un utilizzo non inerente o antieconomico delle somme, come spesso gli Uffici finanziari eccepiscono, ad esempio in materia di finanziamenti infruttiferi a società controllate (con ripresa a tassazione degli interessi passivi pagati dalla controllante su una pari quota del proprio indebitamento), o dell'indebitamento acceso per procurarsi le somme per corrispondere i dividendi o restituire riserve ai soci.

Se infatti il finanziamento (non importa se fruttifero o meno) a società controllate è una delle modalità per dotare di mezzi economici un soggetto che in ultima analisi, producendo grazie alla infruttuosità del mutuo e a parità di altre condizioni maggiori utili, sarà in grado di distribuirli presto o tardi alla controllante, dall'altro la distribuzione di dividendi e riserve ai soci comporta sempre una diminuzione del patrimonio societario "senza contropartita", e dunque allora le risorse (utili o riserve) di cui la società si è privata per restituirle ai soci, darebbero sempre luogo ad un problema di deducibilità degli interessi passivi, indipendentemente dall'accensione di un prestito in occasione della distribuzione.

La società, infatti, potrebbe sempre utilizzare la liquidità corrispondente agli utili o alle riserve per restituire i finanziamenti precedenti, abbassando così i propri interessi passivi. La verità è che nei rapporti tra società e soci non si può nemmeno porre un problema di inerenza, posto che la distribuzione di somme ai soci attiene al fisiologico svolgimento del contratto sociale.

10. Inerenza, sanzioni e "illeciti civili"

Uno dei leit-motiv della giurisprudenza è come noto quello della indeducibilità, per difetto di inerenza, delle sanzioni pecuniarie. Probabilmente vi è l'idea che, ammettendo in deduzione le sanzioni dal reddito di impresa, si legittimerebbe in qualche modo, sia pure indirettamente, un comportamento illecito, attenuandone la portata afflittiva (Cass. 5050/2010). Se tuttavia ci si limita a trapiantare la questione dal punto di vista dell'inerenza, emerge un arcipelago differenziato. Vi sono infatti sanzioni certamente estranee all'attività di impresa generatrice di redditi, in quanto irrogate a fronte di violazioni che non hanno attinenza con tale attività (come potrebbe essere il caso di una multa automobilistica, sulla cui indeducibilità vedi Cass., 7071/2000). Altre volte invece la sanzione viene irrogata a fronte di un comportamento che ha prodotto un incremento dei ricavi dell'impresa, come nel caso delle sanzioni antitrust, che di solito mirano a ristabilire l'equilibrio concorrenziale violato, togliendo al trasgressore il surplus reddituale guadagnato grazie a pratiche commerciali illecite. In questi casi non vi sono in effetti ragioni per ritenere indeducibili le sanzioni, e l'ineducibilità rischia di tradursi nella tassazione di un reddito

inesistente; la Cassazione è tuttavia orientata nel senso di non ammettere in deduzione nemmeno le sanzioni antitrust, stante la loro natura afflittiva (Cass. 8135/2011).

Si osservi in ogni caso che, anche nella tassazione dei redditi da attività illecita, i costi che sono serviti a produrre il reddito sono deducibili (tranne quelli afferenti alla commissione di reati non colposi). Le sanzioni antitrust potrebbero dunque essere viste come un “costo”, sia pure sostenuto a posteriori, che si collega geneticamente alla produzione di quei maggiori ricavi che rischiano - in caso di mancata deduzione della sanzione - di essere tassati “al lordo”.

Non sembra invece corretto negare la deducibilità di costi e spese, come gli interessi di mora, per ritardato pagamento, o le “penalità moratorie” previste ad esempio dalla normativa edilizia sul ritardato pagamento degli oneri di urbanizzazione, apparentando tali illeciti civili a delle “sanzioni”, ed in questo modo negandone l’inerenza all’impresa (in tal senso vedi invece Cass., n. 24930 del 2011). Questo apparentamento è tuttavia fuorviante, da un lato perché gli interessi e le penalità moratorie non sono sanzioni aventi natura afflittiva bensì misure risarcitorie, e dall’altro perché gli interessi passivi moratori controbilanciano il vantaggio prodottosi nel patrimonio del debitore per effetto del prolungato e indebito trattenimento delle somme che erano dovute al creditore. La deducibilità degli interessi passivi di mora, oltre ad essere prevista dalla legge (art. 109 comma 7 del Tuir), è altresì coerente col principio di inerenza, giacché si tratta di un “costo” da cui l’impresa ha tratto vantaggio (in termini di interessi attivi, reali o figurativi) ⁽¹¹⁾.

Allo stesso modo non sembra corretto negare più in generale l’inerenza di costi connessi ad inadempimenti contrattuali, come nel caso deciso da Cass., 2729/2001, che ha ritenuto indeducibili i costi connessi ad un inadempimento nei confronti di un dipendente (“se il debito per la retribuzione arretrata spettante ad un dipendente è certamente inerente alla produzione del reddito, non è inerente l’inadempimento della contribuente, il cui costo non può essere dedotto dall’imponibile. Il rifiuto o ritardo nel corrispondere le spettanze dovute ad un

¹¹ Sul punto si consenta di rinviare a Stevanato, *Interessi passivi per ritardato pagamento ed estensione indebita del concetto di “sanzione”*, in *Dialoghi tributari*, n. 2/2014, pp. 158 ss.

lavoratore non è un costo inerente alla produzione del reddito e non può essere dedotto. L'inadempimento ad una obbligazione non rappresenta una spesa finalizzata alla produzione di reddito... Il rifiuto di corrispondere ad un lavoratore subordinato le proprie spettanze comporta gli effetti della mora debendi e tale mora non costituisce un costo da cui deriva un ricavo, tutt'altro").

Il che equivale infatti a dire che, se un certo comportamento poteva essere evitato dall'impresa, allora i costi che ne sono derivati sono indeducibili. Ma come visto il giudizio di inerenza non implica un giudizio di necessarietà o meno dei costi, essendo pacificamente deducibili anche quelli che non erano necessari od obbligatoriamente dovuti dall'impresa. Il vero problema non è se i costi siano o meno evitabili e se nel comportamento dell'impresa emergano al limite dei profili di negligenza, comportamenti inopportuni, etc., quanto di stabilire se i costi di cui si discute sono o meno stati sostenuti nell'esercizio dell'attività di impresa, o se gli stessi sottendono finalità extraimprenditoriali, atti di destinazione del reddito, liberalità a terzi soggetti, e via dicendo. Al limite, anche l'imprenditore autolesionista che, anziché pagare i creditori, preferisca temporeggiare o rifiutarsi di pagare esponendosi così ad un maggior esborso futuro, sostiene un costo inerente alla propria attività: le norme fiscali non hanno funzione pedagogica, non mirano a redimere, punendoli, imprenditori poco avveduti, ma servono a tassare la ricchezza effettivamente prodotta, ancorché un diverso e più oculato comportamento imprenditoriale avrebbe potuto produrre una ricchezza più elevata, anche a beneficio dell'erario.

11. Spese di pubblicità e rappresentanza

All'interno del testo unico delle imposte sui redditi, diverse norme precisano il concetto di inerenza in relazione a specifiche fattispecie; si tratta sovente di norme che hanno l'obiettivo di "forfettizzare" l'inerenza di determinati costi, limitandone in vario modo la deducibilità. In sostanza, anziché rimettere la valutazione sull'inerenza ad un giudizio caso per caso, per quei costi che per loro natura sono particolarmente suscettibili di un utilizzo extraimprenditoriale e privato (si pensi alle spese per l'utilizzo di autovetture o telefoni cellulari), la legge predetermina in un certo qual senso la "misura" dell'inerenza, in tal modo

forfettizzandola ed evitando così il proliferare di controversie tra amministrazione e contribuente.

Tra queste norme può essere annoverata anche quella che si occupa delle spese di pubblicità e delle spese di rappresentanza (art. 108 comma 2 Tuir). Ora, le spese di pubblicità – se realmente tali - devono certamente considerarsi inerenti, secondo la logica in base alla quale sono deducibili anche quelle spese sostenute in chiave prospettica, nella prospettiva di uno sperato incremento dei ricavi di vendita. Al contrario, per le spese di rappresentanza il giudizio di inerenza è in astratto più sfumato, poiché il concetto di “rappresentanza” sottende delle spese aventi degli specifici “beneficiari”. Insomma, mentre la pubblicità, oltre ad essere di solito rivolta ad un pubblico indistinto, non genera particolari utilità o benefici per i destinatari del messaggio, i costi di rappresentanza sono rivolti ad una cerchia ristretta di soggetti, e producono nei loro confronti un vantaggio in senso lato anche patrimoniale, più o meno apprezzabile (si pensi ad un omaggio, all’invito ad una cena, e così via). La distinzione tra pubblicità e rappresentanza non è dunque, come a volte affermato in giurisprudenza, legata all’“oggetto” della promozione (un prodotto piuttosto che l’immagine dell’impresa), ma all’esistenza o meno di un’utilità e un vantaggio per il destinatario del messaggio. Sulla necessità di dimostrare l’inerenza all’attività produttiva svolta delle spese di rappresentanza vedi in giurisprudenza Cass., n. 6650/2006.

In passato la legge poneva un tetto alla deducibilità delle spese di rappresentanza, stabilendo che soltanto una quota delle stesse (1/3) fosse deducibile, in cinque esercizi, e ciò indipendentemente dall’entità della spesa, dalla sua relazione con le dimensioni e il tipo di attività dell’impresa, e così via. Oggi, invece, più correttamente tali spese sono “deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell’attività caratteristica dell’impresa e dell’attività internazionale dell’impresa”, con l’avvertenza che “sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”.