

Prof. Avv. Loris Tosi
Ordinario di Diritto Tributario nell'Università Ca' Foscari di Venezia
Avvocato iscritto all'Ordine di Venezia

IL PRINCIPIO DI INERENZA E LA DEDUCIBILITÀ DEI “COSTI BLACK LIST”

Verona, 24 febbraio 2017



www.studiotosi.com

Considerazioni introduttive

- Il **concetto di inerenza** è stato (e lo è tuttora) molto dibattuto sia in dottrina che in giurisprudenza.
- Affinché un componente negativo possa essere portato in deduzione dal reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) è necessario che tale componente sia giudicato come inerente all'attività d'impresa (o all'attività professionale).
- È una regola priva di una precisa disposizione normativa.
- Generalmente, si fa riferimento all'art. 109, comma 5 del TUIR a mente del quale: *«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 o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi**».*



Evoluzione del concetto di inerenza

- In una prima fase, il concetto di inerenza veniva inteso in senso stretto:
 - ✓ sono deducibili solo i costi ***direttamente connessi con i ricavi***.
- Successivamente, il concetto di inerenza si è via via allargato:
 - ✓ sono deducibili tutti i costi ***direttamente collegati all'attività o ai beni d'impresa***;
 - ✓ non soltanto i costi necessari alla produzione del reddito ma altresì quelli ritenuti ***utili all'attività***.

- Corte di Cassazione, sentenza n. 16826/2007: l'inerenza deriva da «*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 una esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili**».*
- Corte di Cassazione, sentenza n. 10319/2015: «*in tema di imposte sui redditi, affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa **non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa** in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili*».

- Quindi, le spese e i componenti negativi sono **deducibili se e nella misura in cui si riferiscano all'attività dell'impresa**, ovvero qualora abbiano un **collegamento significativo con la sfera dell'impresa nonché con i beni da cui possono derivare ricavi o altri proventi** che concorrono alla formazione del reddito imponibile.
- E ciò anche in proiezione futura ed anche se l'affare dovesse poi rivelarsi infruttuoso (vale a dire un "cattivo affare").
- Per contro, sono indeducibili tutti i costi che, sebbene sostenuti dall'impresa, sono diretti a soddisfare esigenze personali dell'imprenditore, dei suoi familiari, dei soci, degli amministratori, di soggetti terzi o, comunque, sono connessi alla sfera extraimprenditoriale.

La prova dell'inerenza

- Trattandosi di un componente negativo, la prova dell'inerenza del costo incombe sul contribuente.
- Corte di Cassazione, sentenza n. 27458/2013: *«l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e costi deducibili, ivi compreso il requisito dell'inerenza, incombe al contribuente che invoca la deducibilità».*
- Corte di Cassazione, sentenza n. 18645/2016: *«È pertanto errata la statuizione impugnata laddove pone a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la non inerenza dei costi fatturati»* (in senso conforme v. Cass. n. 21184/2014).

- Ovviamente, si tratta poi di stabilire come tale prova possa essere offerta. A tal fine, è utile richiamare:
- Corte di Cassazione, sentenza n. 21446/2014: «*la **fattura** – di regola, salva l'ipotesi di contabilità inattendibile – è **documento idoneo** a rappresentare un costo dell'impresa, ...purché, però, sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto ivi prescritti*».
- Corte di Cassazione, sentenza n. 7881/2016: «*data l'incontroversa esistenza di regolare fattura...deve ritenersi operante la **presunzione di veridicità** di quanto in essa rappresentato, con conseguente onere dell'Agenzia di fornire prova dell'indeducibilità, per non inerenza del costo*».

L'inerenza si realizza anche nell'ipotesi in cui:

- il costo sia sostenuto in assenza di un vincolo (obbligo) giuridico. Per esempio:
 - ✓ sconti d'uso concessi alla clientela;
 - ✓ viaggi premio offerti ai dipendenti o ai migliori clienti.
- il costo consista in un risarcimento del danno (contrattuale e/o extracontrattuale), sempreché, ovviamente, l'evento dannoso sia riconducibile all'esercizio dell'impresa.
- il costo derivi da un atto illecito, purché il bene o servizio acquisito non venga utilizzato direttamente per commettere un ulteriore reato (art. 14, c. 4-*bis*, della L. 537/1993).
- È, invece, controverso se siano deducibili:
 - ✓ le somme pagate a titolo di sanzioni pecuniarie amministrative;
 - ✓ le somme pagate nell'interesse di altre società appartenenti al medesimo Gruppo, in caso di mancato riaddebito a quest'ultime (cd. "spese di regia").

Giudizio di inerenza “qualitativa”

- Dunque, il giudizio di inerenza si basa anzitutto sulla **natura della spesa** rispetto all’attività di impresa.
- In tema di deducibilità dei compensi erogati agli amministratori, la Suprema Corte ha affermato il principio secondo cui per valutare l’inerenza di una spesa o di componente negativo rileva *«il profilo della **qualità del costo**, piuttosto che quello della **quantità**... L’ordinamento riconosce all’imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d’impresa»* (Cass. n. 24957/2010 e n. 3198/2015).

- Anche l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che «*Le spese, per essere deducibili, devono essere **correlate all'attività nel suo complesso**, a prescindere dall'economicità della singola operazione e non deve quindi rinvenirsi, per la loro deducibilità, un rigoroso nesso con i singoli elementi*» (circolare n. 30/E del 16/02/2006).
- Con la pronuncia n. 6443 del 22/07/2016 la Commissione tributaria provinciale di Milano ha ritenuto deducibili nella misura forfetaria pari al 50 per cento, in quanto beni ad uso promiscuo,:
 - gli abiti utilizzati durante le trasmissioni televisive e le interviste da un noto personaggio televisivo;
 - l'acquisto di mobili per arredare le stanze dell'abitazione utilizzate per rilasciare interviste, scattare foto, realizzare videoclip.

Giudizio di inerenza “quantitativa”

- Più recentemente, in giurisprudenza, ha cominciato a farsi strada il concetto di «antieconomicità» quale criterio per stabilire se un costo sia, oppure no, fiscalmente deducibile.
- Tra i poteri dell'Amministrazione finanziaria rientrerebbe quello di negare «*la deducibilità parziale di un costo ritenuto **sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa** e rispetto al quale la società non fornisca plausibili ragioni a giustificazione dell'ammontare del medesimo*» (Cass. n. 24379/2016).
- Il concetto di antieconomicità non è espressamente codificato, ma va ad integrare il requisito di inerenza, per l'appunto, sotto il profilo quantitativo.

- Il criterio dell'antieconomicità non è, di per sé, in grado di consentire all'Amministrazione finanziaria di entrare nel merito delle scelte imprenditoriali e di valutare liberamente la loro opportunità o congruità.
- Ma può rappresentare un **indizio di non inerenza** di taluni costi.
- Corte di Cassazione, nella citata sentenza n. 10319/2015: *«se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime...un **siffatto sindacato non sembra possa spingersi...sino alla verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno, circa la opportunità ...di tali costi** rispetto all'oggetto dell'attività. E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore»* (cfr. Cass. n. 16826/2007).

- L'economicità di un'operazione non può essere valutata in astratto o in maniera aprioristica, bensì va valutata tenendo conto della complessiva situazione contrattuale e aziendale considerando in concreto la strategia dell'impresa, le sue dimensioni, le sue esigenze promozionali, ecc.
- Il sindacato di antieconomicità dovrebbe essere esercitato soltanto in presenza di situazioni di **arbitraggio fiscale** da cui può derivare un indebito risparmio d'imposta.

Limiti legali alla deduzione di costi

- In alcuni (non rari) casi sono le disposizioni del TUIR a limitare in maniera forfettaria la deduzione fiscale di alcune spese per le quali appare più difficile l'ascrizione (in termini sia "an" sia di "quantum") all'interesse aziendale (professionale) o a quello personale.
- Tali disposizioni rispondono ad una logica semplificativa ed all'esigenza di tutelare la certezza del rapporto tributario. Si pensi ad esempio:
 - alle spese per mezzi di trasporto a motore (art. 164 del TUIR);
 - alle spese relative ad apparecchi terminali per servizi di comunicazione elettronica (art. 102, co. 9, del TUIR);
 - alle spese di rappresentanza (art. 102, co. 2, del TUIR);
 - alle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione (art. 109, co. 5, del TUIR).

- Ma, a loro volta, possono ingenerare dubbi interpretativi. Per esempio:
- circa l'esatta delimitazione della sfera operativa del regime forfettario (art. 164, comma 1, lett. a), punto 1, del TUIR, consente la deduzione integrale del costo degli autoveicoli «*destinati ad essere utilizzati **esclusivamente** come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*».
- circa la necessità di procedere comunque ad una **previa «verifica di inerenza»**, prima di procedere alla deduzione (parziale) del costo.

L'evoluzione normativa dei commi 10 e 11 dell'art. 110 del TUIR

La disciplina dei costi *black list* ha subito un'evoluzione in tre fasi:

1. PRIMA FASE.

- L'**originaria formulazione** dell'art. 110, comma 10 del TUIR stabiliva l'**indeducibilità** delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese e professionisti domiciliati nei Paesi a fiscalità privilegiata. L'indeducibilità poteva essere superata qualora, oltre alla concreta esecuzione delle operazioni, ricorresse una delle seguenti ipotesi:
 - ✓ lo svolgimento di un'**effettiva attività commerciale** da parte dell'impresa estera;
 - ✓ le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** dell'impresa italiana.

- Fino al 31 dicembre 2006 l'art. 110, comma 11 del TUIR subordinava la deduzione dei costi sostenuti con soggetti black list alla loro separata indicazione nella dichiarazione dei redditi.
- La legge finanziaria 2007 ha modificato il comma 11 dell'art. 110 sganciando la deduzione dei "costi black list" alla loro separata segnalazione nella dichiarazione.
- La mancata indicazione dei costi in questione è tuttavia punita con la sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non segnalati, con un minimo di euro 500 e un massimo di euro 50.000 (art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 471/1997).
- L'originaria disciplina di cui ai commi 10 e 11 si applica alle operazioni intercorse con soggetti black list **sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014** (cioè sino al 31/12/2014 per le imprese aventi l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare).



2. SECONDA FASE.

L'art. 5 del D.Lgs. 147/2015 (Decreto Internazionalizzazione) ha riscritto la disciplina contenuta nei commi 10 e 11 dell'art. 110 del TUIR prevedendo che:

- ✓ i costi sostenuti con soggetti black list sono ammessi in deduzione **nel limite del loro valore normale**;
- ✓ detto **limite** può essere superato al verificarsi delle seguenti condizioni:
 - le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico**;
 - le stesse hanno avuto una **concreta esecuzione**.
- ✓ Rimane l'obbligo della separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei "costi black list"; l'inadempimento di tale obbligo comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. n. 471/1997.
- ✓ La disciplina è applicabile **a partire dal periodo d'imposta 2015** (cioè a decorrere – e solo – per il 2015 per le imprese aventi la durata dell'esercizio coincidente con l'anno solare).



3. TERZA FASE.

L'art. 1, comma 142, lett. a) della L. 208/2015 (Legge di stabilità 2016) ha abrogato i commi 10 e 11 dell'art. 110 del TUIR.

- ✓ I costi sostenuti con i soggetti “black list” **sono deducibili secondo le ordinarie regole** valide per ogni altro costo sostenuto nella produzione del reddito d'impresa, cioè a condizione che siano soddisfatti i requisiti di effettività, inerenza, determinabilità, certezza e competenza.
- ✓ È abrogato l'obbligo di separata indicazione dei “costi black list” nella dichiarazione dei redditi.
- ✓ Il nuovo regime si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (vale a dire, a decorrere dal 2016).

Il regime transitorio

- Alcune riflessioni merita il regime transitorio contenuto nella legge di stabilità 2016.
- Invero, l'eliminazione del regime speciale dei costi sostenuti con i soggetti black list non è accompagnata dall'abrogazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. 471/1197, il quale prevede una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'ammontare dei "costi black list" non indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi.
- L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 39/E/2016 ha ritenuto che:
 - ✓ **non si applica** il principio del **favor rei**;
 - ✓ gli effetti derivanti dall'abrogazione della disciplina dei costi sostenuti decorrono a partire **dal periodo d'imposta 2016**;
 - ✓ con riferimento ai periodi d'imposta precedenti, rimane applicabile sia la **sanzione** prevista per **l'omessa separata indicazione** dei costi "black list" sia la sanzione per **dichiarazione infedele** nel caso in cui detti costi fossero considerati indeducibili (o parzialmente indeducibili) in assenza dell'esimente.

- Ciò non sembra pienamente conforme a quanto previsto con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998: il principio del *favor rei* di cui all'art. 3 del D.Lgs. 471/1197 «*trova applicazione sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria*».
- La Legge di stabilità 2016 in materia di costi “black list” non contiene alcuna deroga espressa al principio del *favor rei*.
- Si potrebbe ricorrere ad un'ampia lettura del principio del “*favor rei*” e considerare quale *abolitio criminis* il fatto del venir meno dell'obbligo formale a cui è connessa la sanzione prevista dall'art. 8, comma 3-*bis* del TUIR.

Il principio di inerenza e la deducibilità dei costi black list



Venezia Mestre
Via Torino 151/A
041.5322799

Prof. Avv. Loris Tosi
Ordinario di Diritto Tributario nell'Università Ca' Foscari di Venezia
Avvocato iscritto all'Ordine di Venezia

www.studiotosi.com