

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista



**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
IN MATERIA SOSTANZIALE E PROCESSUALE PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI CALABRIA e SICILIA**

Venerdì 28 e Sabato 29 settembre 2012
Salone Palazzo della Provincia di Reggio Calabria
Piazza Italia - Reggio Calabria

I criteri generali per la deducibilità dei costi d'impresa sono generalmente individuati dal principio di competenza, di certezza e oggettiva determinabilità e di inerenza dei costi.

Scopo del presente intervento è quello di ripercorrere sinteticamente il concetto generale del principio di inerenza, sia sotto il profilo qualitativo che sotto il profilo quantitativo (e/o della congruità dei costi), richiamando le diverse, e spesso contrastanti, interpretazioni fornite dalla dottrina e dall'amministrazione finanziaria nel corso degli anni alla luce delle più significative pronunce giurisprudenziali intervenute a tale riguardo che hanno decisamente contribuito a definirne il significato e la reale portata.

Verrà infine esaminato un caso pratico recentemente affrontato dalla giurisprudenza di merito (Commissione Tributaria Provinciale di Roma e Regionale del Lazio e, ad oggi, potenzialmente ancora sub iudice) avente ad oggetto la disciplina e la deducibilità dei costi derivanti da un contratto di fornitura di servizi infragruppo, fattispecie che sempre più spesso viene sottoposta all'esame dei Giudici Tributari.

Introduzione

Nel dibattito dottrinario, è generalmente riconosciuta l'esistenza di **due diverse teorie circa l'origine e la portata del principio di inerenza**; da ciascuna teoria discendono **conseguenze diverse in ordine alle modalità di verifica ed accertamento dei costi** da parte dell'Amministrazione Finanziaria, sulla base del principio in esame, con particolare riferimento al riversamento dell'onere della prova in capo all'una o all'altra parte (Amministrazione Finanziaria / Contribuente).

Secondo autorevole dottrina¹, il principio di inerenza, oggetto di analisi del presente lavoro, non avrebbe una espressa disciplina nel TUIR (come da altri sostenuto) ma discenderebbe direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione (cd. "teoria dell'immanenza").

Secondo tale teoria, infatti, **la capacità contributiva di un contribuente**, in riferimento all'attività d'impresa esercitata, **è necessariamente ancorata alla possibilità di dedurre i componenti negativi di reddito dai ricavi di esercizio**; e tale facoltà di deduzione dei costi inerenti non rappresenta una gentile concessione da parte del legislatore nei confronti del contribuente ma interviene direttamente, in funzione detrattiva, per la determinazione del reale reddito da sottoporre a tassazione, nel pieno rispetto del principio

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

costituzionalmente sancito: di qui la conclusione che il principio di inerenza del costo viene rispettato ogni volta che l'abbattimento dell'imponibile avviene per mezzo di un costo che consente di evidenziare la reale capacità contributiva di un soggetto.

In altri termini - seguendo tale impostazione - l'inerenza è “un **concetto pregiudiziale**, implicito nella stessa nozione di reddito, che per dirsi tale deve essere calcolato al netto dei costi necessari o utili alla sua produzione” ².

Per i sostenitori della cd. “teoria dell'immanenza”, quindi, **la mancata inclusione del principio di inerenza all'interno di una norma specifica** obbligherebbe l'organo accertatore ad eseguire il disconoscimento di un costo d'impresa, soltanto in virtù della norma di carattere generale di cui all'art. 39, co. 1, D.P.R. 600/1973, con la conseguenza che **il verificatore potrà eseguire la ripresa a tassazione su base analitico-induttiva solamente in presenza di una presunzione semplice, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.**

Con l'inevitabile corollario che **l'onere probatorio incombe per primo sull'amministrazione finanziaria**, la quale deve dimostrare al giudice perché la spesa deve essere ritenuta non inerente (perché “non congrua” rispetto all'attività svolta o perché basata su un comportamento “antieconomico”) e se gli elementi probatori integrano quella ragionevole attendibilità del fatto presunto, che si deve attribuire ai requisiti di gravità, precisione e concordanza. **Solo dopo che l'ufficio dell'amministrazione finanziaria avrà assolto tale onere e, quindi, avrà convinto il giudice, l'onere probatorio potrà essere riversato sul contribuente.**

Altra scuola di pensiero, altrettanto autorevole ³, ritiene invece che il dettato normativo di riferimento, per l'individuazione della sussistenza o meno del principio di inerenza, sia individuabile nel comma 5 dell'art. 109 del TUIR (D.P.R. n. 22.12.1986, n. 917) secondo cui **“le spese e gli altri componenti negativi del reddito 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 d'impresa [...]”.**

In altri termini “il descritto **legame** si risolve in un rapporto di **causa** ad **effetto** nel cui contesto, a fronte del **sostenimento del costo** (causa), si rende possibile la **realizzazione dell'attività** (effetto) da cui discendono redditi imponibili, [...]”.

Data l'inevitabile aleatorietà dell'esercizio di impresa, risulta essere opportuno che il **costo non sia riferito direttamente al ricavo** – che potrebbe, al limite, anche mancare – **bensì al più generale ambito dell'attività da cui questo potenzialmente discende**, ferma restando l'imprescindibile necessità che la stretta relazione permanga, pena la sostanziale esclusione di qualsivoglia rilevanza ai fini impositivi.

L'analisi in ordine alla sussistenza del requisito dell'inerenza di una componente negativa di reddito (costo) **deve, quindi, muovere dall'esame dell'attività cui la stessa componente è collegata**, sulla scorta di quanto dichiarato dal contribuente che ne invoca la deducibilità, esame finalizzato essenzialmente a valutare se la stessa appare suscettibile di generare elementi positivi di reddito, la cui massimizzazione, in linea di principio, dovrebbe rappresentarne lo scopo primario.

Di conseguenza, **una volta individuata la richiesta relazione, il costo potrà essere riconosciuto come appartenente all'attività**, complessivamente intesa e, pertanto, **idoneo ad assumere rilevanza ai fini della determinazione del reddito imponibile = costo “potenzialmente” deducibile.**

Per i fautori di tale teoria, il co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, costituisce una **presunzione legale relativa a sfavore del contribuente**, il quale chiamato a fornire delucidazioni in merito alla deduzione di un costo è **tenuto a provarne la sussistenza** (inerenza qualitativa) **e la congruità** (inerenza quantitativa), pena il disconoscimento dello stesso ai fini dichiarativi.

Secondo tale teoria, dunque, l'onere della prova circa l'inerenza e la congruità di un costo incomberebbe direttamente in capo al contribuente che intenda portare in deduzione il predetto costo.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

Come è facile quindi intendere, esistono ancora forti dubbi interpretativi circa l'origine e l'effettiva portata del principio di inerenza: dubbi che necessariamente influiscono sulle modalità di accertamento seguite di volta in volta dall'Amministrazione Finanziaria nonché sulla verifica di legittimità dell'operato degli Uffici in sede contenziosa.

I principali interventi di giurisprudenza e prassi sul concetto generale di inerenza

Ancorché in presenza di un orientamento non sempre costante, è possibile affermare che la giurisprudenza di legittimità abbia accolto – anche se con alcune limitazioni, specialmente in ordine alla formazione ed all'onere della prova – quest'ultima teoria appena riportata che individua il fondamento del principio di inerenza nel dettato normativo recato dal comma 5, dell'art. 109, del TUIR.

Infatti, la **Corte di Cassazione con le sentenze n. 14702 del 21.11.2001 e n. 2114 del 2.2.2005**, ha affermato – con riferimento alla deducibilità degli interessi passivi in sede di determinazione del reddito d'impresa – che il principio dell'inerenza **è sancito in modo chiaro ed inequivocabile dall'art. 109, co. 5 del D.P.R. n. 917/1986**, senza, quindi, la necessità di un richiamo alle disposizioni di rango costituzionale.

Tale concetto, secondo cui il parametro di riferimento è rappresentato dal **legame tra costi sostenuti ed attività esercitata** (e non più soltanto dal legame tra costi e ricavi diretti come sostenuto in origine da dottrina e prassi come accadeva in costanza del vecchio articolo 61 del DPR n. 597/1973), rappresenta un principio che potrebbe essere definito di inerenza "allargata".

Il concetto di inerenza allargata è stato, peraltro, fatto proprio anche dall'Amministrazione Finanziaria in diversi interventi (Circolare Ministeriale 07.07.1983, n. 30/9/944 - Risoluzione Ministeriale n. 1603 del 12.02.1985 - Risoluzione Ministeriale n. 158/E del 28.10.1998⁴) e confermato dalla stessa **Corte di Cassazione con la sentenza n. 8818 dell'11.08.1995**, la quale ha stabilito che: **"la deducibilità dei costi e degli oneri è sempre condizionata ad una sua stretta inerenza degli stessi all'attività svolta, ossia che questi siano stati funzionali alla formazione del reddito o siano rapportati come causa ad effetto nel circuito della produzione del reddito"**⁵.

Quanto appena affermato segue quindi una **logica economico/temporale** secondo cui un contribuente può sostenere dei **costi** i quali non hanno un immediato riscontro nei **ricavi** ma vengono sostenuti ai fini di un incremento nel **complesso dell'attività dell'impresa**.

Sul concetto generale del principio di inerenza è intervenuta anche la **Guardia di Finanza con la corposa Circolare n. 1/2008 emanata il 29/12/2008**, la quale nel capitolo dedicato alle metodologie di controllo e al riscontro analitico-normativo del reddito d'impresa (Volume II, capitolo 3) enuclea i principi generali per la determinazione del reddito d'impresa ed i relativi criteri di controllo sull'osservanza degli stessi, tra i quali rientra, appunto, il concetto di inerenza.

Secondo quanto stabilito dalla Guardia di Finanza, il rapporto di causa ed effetto di cui sopra, ovvero del collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto e/o l'attività dell'impresa **è subordinato ad una valutazione di diritto**, che riguarda un particolare modo di atteggiarsi della spesa rispetto all'attività e, quindi, una specifica qualità della prima che, però, può e spesso deve essere basata **sull'acquisizione e sull'analisi di elementi di fatto** e, in alcuni casi, **sul confronto dell'entità della spesa con parametri oggettivi di riferimento**.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

Quindi secondo la G.d.F. l'inerenza di una spesa:

- **deve essere valutata in rapporto all'attività d'impresa** ed in relazione allo scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta e **con riferimento a tutte le attività tipiche** dell'impresa stessa;
- **non deve essere valutata semplicemente ex post** in relazione ai risultati ottenuti in termini di produzione di reddito.

In altri termini, secondo quanto stabilito dalla Guardia di Finanza, l'analisi della sussistenza del requisito di inerenza presuppone - per certe spese - un **approccio di tipo ispettivo**, attraverso cui:

- deve essere individuata la **sussistenza della relazione spesa-attività**, così come documentata e dichiarata dall'imprenditore e quella effettiva;
- l'utilizzo e la valorizzazione di elementi di fatto, al fine di riscontrare un **collegamento funzionale fra costo e circuito aziendale**, da un punto di vista "materiale-fenomenico" sulla base di elementi certi e precisi.

In conclusione, **ci sarà disconoscimento della deducibilità** in tutti quei casi in cui sia provato che le ragioni alla base del sostenimento dell'onere, valutate anche alla luce della concreta destinazione, **esulano da comprovate finalità imprenditoriali e, quindi, sono prive del requisito dell'inerenza**.

L'onere della prova secondo la giurisprudenza

Con la recentissima **sentenza n. 5374 del 4 aprile 2012 la Corte di Cassazione** ha ulteriormente confermato il proprio consolidato orientamento (cfr. Corte di Cassazione n. 12230/2001, n. 3109/2006, n. 4218/2006, n. 18000/2006, n. 20521/2006, n. 24075/2006, n. 27619/2006, n. 4046/2007, n. 16115/2007, n. 10257/2008, n. 3305/2009, n. 6855/2009, n. 4443/2010, n. 4554/2010, n. 19489/2010, n. 26480/2010), secondo cui "in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c., **grava sull'amministrazione** l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria mentre **grava sul contribuente** la prova (in caso di contestazione da parte dell'amministrazione) della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa (nella specie, esistenza di costi deducibili)".

Secondo la Suprema Corte quindi tale principio generale **vale anche con riferimento alla prova della sussistenza del requisito di inerenza** di un componente negativo di reddito.

Ne deriva in linea generale che, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, affinché un costo possa essere legittimamente incluso fra le componenti negative del reddito d'impresa, **non soltanto è necessario che ne sia certa l'esistenza**, ma secondo la Suprema Corte occorre, altresì, che **in caso di corretta contestazione da parte della Amministrazione Finanziaria ne sia comprovata l'inerenza**, e per provare tale ultimo requisito non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, dovendo l'imputabilità del costo anche collegarsi a fatti (e decisioni) comunque riferibili al soggetto che tale costo intende dedurre, in ottemperanza ai contenuti prescrittivi dagli artt. 75 e 109 del D.P.R. n. 917/1986 ai fini delle imposte sui redditi (vigente *ratione temporis*) e dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972 ai fini dell'IVA (cfr. Corte di Cassazione n. 16730/2007, n. 18302/2008 e n. 22790/2009).

In senso conforme a tale linea interpretativa, si attesta la migliore dottrina⁶ che ha avuto modo di affrontare la problematica sostenendo che **in talune ipotesi** spetti comunque al contribuente provare il rapporto funzionale: "di fronte a spese di dubbio collegamento con l'attività aziendale, è il contribuente a dover addurre le circostanze che spiegano il costo nella logica imprenditoriale".

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

Da un punto di vista operativo, circa le **modalità per comprovare l'inerenza di una spesa**, particolarmente interessante risulta essere la **sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 158/8/05 del 29.7.2005**, la quale ha specificatamente identificato i criteri richiesti per la deducibilità dei costi per servizi infragruppo resi nella fattispecie da un centro di servizio europeo a beneficio di una consociata italiana di una multinazionale. In particolare, dal contenuto della citata sentenza si desume che gli elementi richiesti per dimostrare l'effettività e l'inerenza dei costi sono:

- esistenza di un **contratto in forma scritta** descrivente la tipologia di servizi da rendere e relative modalità di effettuazione;
- esistenza di **conferimenti d'incarico, corrispondenza e ogni altra documentazione** comprovante in maniera oggettiva il rapporto, nonché risultanze materiali in cui la prestazione di servizio si è in concreto realizzata;
- **regolare fatturazione** da parte della società emittente e **regolare contabilizzazione** da parte della società ricevente dei costi in questione, con specifica indicazione in fattura dei riferimenti del contratto (o del conferimento di incarico, della corrispondenza etc.) e delle attività svolte in esecuzione di esso;
- presenza di **documentazione contabile** atta a dimostrare l'entità dei costi sostenuti e le modalità di ripartizione tra le varie consociate degli stessi costi⁷.

L'inerenza quantitativa e/o giudizio di congruità dei costi

Un aspetto che periodicamente torna in auge e che si pone in una posizione di favore rispetto all'Amministrazione Finanziaria riguarda il concetto di **sindacabilità delle componenti reddituali** sostenute da un contribuente. In particolare, la questione a cui si fa riferimento riguarda i **presupposti e le modalità** in presenza dei quali gli uffici delle entrate possono **contestare la congruità dei componenti positivi e negativi di reddito** risultanti dalla contabilità e dalle dichiarazioni dei contribuenti⁸.

L'inerenza quantitativa e/o giudizio di congruità dei costi - Giurisprudenza

I pionieri del giudizio di congruità dei costi sulla base dei concetti di anti-economicità, inerenza quantitativa, incongruità, sono stati i supremi giudici della **Corte di Cassazione con le sentenze n. 12813/2000 e n. 1821/2001, n. 13478/2001 e n. 11240/2002**.

Nella succitata sentenza n. 1821/2001, infatti, i Supremi Giudici – nel prendere in esame un accertamento relativo alla vendita di scarpe in nero e di bolle di accompagnamento sapientemente alterate successivamente al trasporto⁹ – hanno osservato che i trasporti sembravano “anomali”, in quanto effettuati per poche quantità di beni e che l'anti-economicità di questi trasporti per sole “3 scatole” diventava un'ulteriore conferma dell'alterazione a posteriori delle bolle.

I Giudici di legittimità, infatti, stabilivano la sussistenza di **nessun dubbio sulla liceità e l'insindacabilità della scelta imprenditoriale** di effettuare trasporti per poche scatole di scarpe, ma nutrivano un **dubbio legittimo sulla veridicità di tale improbabile evento**, in un contesto dove tra l'altro era nota l'alterazione delle bolle; **l'enunciazione di eventi poco credibili diventava insomma un evento non tanto per ritenerli inopponibili al Fisco, quanto per dubitare della loro stessa veridicità**¹⁰.

Alla medesima conclusione era giunta la Corte anche con le succitate sentenze n. 13478/2001 e la n. 11240/2002, le quali hanno stabilito che **rientra nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria la valutazione della congruità dei costi** e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime,

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità – totale o parziale – di un **costo ritenuto insussistente o sproporzionato**.

Sulla scia del primo succitato risalente intervento del 2000 e di quelli intervenuti negli anni a seguire – **che non sempre hanno presentato un indirizzo costante ed uniforme (si segnala al riguardo il parziale “dietro-front” in ordine alla sindacabilità – ed addirittura alla indeducibilità – dei compensi attribuiti agli amministratori¹¹)** – i Supremi Giudici hanno di volta in volta esaminato il delicato campo della sindacabilità delle scelte del contribuente attribuendo, per tal via, piena legittimità al cd. “sindacato di congruità” da parte della Amministrazione Finanziaria per la maggior parte delle fattispecie esaminate

Da ultimo, con la sopra richiamata **sentenza n. 5374 del 4 aprile 2012, la Corte di Cassazione** – oltre ad aver confermato il proprio consolidato orientamento di cui si è trattato in precedenza in tema di onere della prova ricadente in capo al contribuente che voglia sostenere la deducibilità di taluni costi da esso inseriti in bilancio e in dichiarazione dei redditi, sempreché siano stati validamente contestati dalla amministrazione finanziaria – **ha altresì confermato ancora una volta il principio secondo cui il contribuente deve provare anche la congruità dei costi che intende portare in deduzione** dal reddito, svolgendo così una difesa non soltanto sotto il profilo della inerenza “qualitativa” ma anche sotto il profilo dell'inerenza “quantitativa”; di conseguenza, l'amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, ha il potere di valutare la congruità dei costi e dei ricavi “esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa¹²”.

In particolare, nella richiamata sentenza n. 4554/2010, era stata contestata l'inerenza delle spese di commissione sostenute per l'attività di intermediazione svolta da una società con sede in una “località con regime fiscale privilegiato”, diretta a promuovere l'acquisizione di appalti e commesse “mediante dazioni illecite di denaro a terzi insider nelle strutture dei committenti”: si sarebbe trattato, secondo le risultanze della corrispondenza acquisita in sede di verifica, di “tangenti camuffate da fatture fittizie”.

Al riguardo la Suprema corte ha affermato che “**non è determinante né decisiva** in sé l'ipotizzata **destinazione illecita delle risorse** costituenti il costo dichiarato dalla società contribuente, **ma la contestata sproporzione delle somme erogate rispetto ad una mera attività di consulenza, e la mancata prova da parte del contribuente**, in presenza di siffatto rilievo, **della loro adeguatezza, vale a dire del carattere economico della attività svolta**.”

Quindi il fatto noto costituito dal contenuto dalla documentazione – lettera – con la quale, in relazione alla commessa da realizzare si chiedeva la maggiorazione della percentuale di commissione per un contratto per destinarla in parte a favore di un terzo, è stato legittimamente posto in relazione dall'ufficio con la sproporzione (...) delle somme versate (...) rispetto alla remunerazione dell'attività di consulenza¹³.

Conclusione che, tuttavia, sembra contrastare con la regola generale secondo cui l'inerenza di un costo deve essere valutata rispetto all'attività svolta e non al conseguimento diretto di ricavi, in quanto, così facendo viene creata una commistione, del tutto legittima, tra il concetto di inerenza e di congruità, in cui il limite è veramente labile, motivo per cui deve essere attentamente valutato di volta in volta.

Per mera completezza informativa, di seguito si segnalano alcuni **interventi di senso contrario** dei Giudici di Legittimità.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

Con la **sentenza n. 21348 del 7.8.2008** la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che **il mero confronto fra il prezzo di un bene risultante dal contratto e contabilizzato ed il valore di mercato dello stesso non può costituire elemento sufficiente a giustificare l'accertamento di un maggior reddito**. Ciò in quanto **lo scostamento tra due valori non può essere valutato isolatamente** ma deve essere apprezzato in rapporto all'intero contesto accertativo.

Ed ancora la Corte di Cassazione, chiamata a sindacare la **legittimità di una rettifica del prezzo di una transazione infragruppo** realizzata tra un'impresa residente in Italia e una sua consociata residente all'estero (vedi infra anche il caso pratico esaminato), facendo proprie le Linee Guida in tema di transfer pricing emanate dall'OCSE nel 1995 e revisionate nel 2010, ha ribadito in più occasioni che **"il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non prima che l'amministrazione fiscale abbia essa stessa provato "prima facie" il non rispetto del principio del valore normale"** (Sentenze n. 4317/2003, 22023/2006, n. 11226/2007 e n. 1465/2009).

[L'inerenza quantitativa e/o giudizio di congruità dei costi - Prassi](#)

Con la Circolare Ministeriale n. 18/E del 14/04/2010, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato gli effetti sul contenzioso pendente dell'abrogazione effettuata dall'art. 24, co. 4, lett. f) e co. 5 della legge 07.07.2009, n. 88 delle disposizioni che, in materia di Iva e di imposte sui redditi, consentivano agli uffici delle entrate di rettificare la relativa dichiarazione in caso di scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili e il valore normale degli stessi, determinato, in base al provvedimento direttoriale del 27.07.2007, sulla base dei valori OMI e di coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell'immobile, integrati dalle altre informazioni in possesso degli uffici stessi.

Secondo l'Agenzia, alla luce di tale abrogazione, gli uffici dovranno necessariamente valutare, per sostenere l'infedeltà del corrispettivo dichiarato, che oltre allo scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o similari, **ricorran anche "ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa"**.

Tale precisazione assume **rilevanza** al fine di chiarire l'ambito applicativo del principio di inerENZA/congruità, affermato anche dalla Corte di Cassazione, **in base al quale l'Amministrazione Finanziaria può sindacare la congruità dei componenti reddituali rispetto ai prezzi di mercato in presenza di comportamenti antieconomici dei contribuenti** e, a parere di chi scrive, anche in presenza di elementi utili a confermare l'impossibilità che un soggetto economico abbia effettivamente assunto un comportamento antieconomico.

Tali concetti, in maniera meno incisiva, peraltro, erano già stati fatti propri dall'Amministrazione Finanziaria, la quale con la risalente **Risoluzione Ministeriale 08.04.1980 n. 9/121** e la altrettanto datata **Circolare Ministeriale 16.06.1984, n. 20/9/613** si era "auto attribuita" ancorché con riferimento a specifiche tipologie di costi ed oneri, la possibilità di subordinare la deducibilità dei costi stessi alla loro congruità rispetto ai ricavi o alla natura dei beni acquistati o delle prestazioni ricevute.

Senza alcun dubbio, l'intervento più significativo di un organo dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito della sindacabilità delle scelte del contribuente in chiave della anti-economicità della gestione dell'impresa e della libertà delle scelte imprenditoriali è rappresentato dalla già citata **Circolare n. 1/2008 emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza in data 29/12/2008**.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

Il Comando Generale tratta approfonditamente della possibilità di sindacare, in sede di verifica fiscale, le scelte imprenditoriali del contribuente, ritenute antieconomiche, non giungendo per forza di cose a sostenere l'impossibilità di far valere in deduzione l'intero costo dalla base imponibile ai fini reddituali, ma, piuttosto, **sottoponendo a un'analisi di congruità il componente negativo considerato eccessivo, così da ricondurlo al suo valore equo** e, successivamente, provvedere alla ripresa fiscale della sola eccedenza rispetto a tale parametro di riferimento.

Il procedimento che la Circolare G.d.F. consiglia di adottare, al riguardo, è un "approccio attento e ragionato, in cui i verificatori dovranno reperire **precisi riscontri documentali**, ma anche **fattuali**, al fine di comprovare l'eccedenza del costo imputato a Conto Economico rispetto alla sua misura congrua": così facendo, potrà, pertanto, contestarsi la deducibilità, ai fini reddituali, di tale eccedenza, sulla base dell'assunto che **l'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986, non condiziona l'inerenza solo al fatto che la spesa sia connessa all'attività sociale ("se"), ma anche alla sua entità ("nella misura in cui")**.

Inoltre, onde effettuare, al riguardo, riprese difficilmente confutabili in un'eventuale sede contenziosa, il **Comando Generale impone ai verificatori di individuare elementi di raffronto, da presentare innanzitutto al contribuente e poi, qualora si renda necessario, ai giudici tributari, per convincere sia l'uno che gli altri della bontà delle ragioni poste alla base della ripresa, in quanto sono ravvisabili circostanze gravi, precise e concordanti, magari, di una destinazione a finalità extra-imprenditoriali di una parte delle risorse dell'impresa**.

Pertanto, il Comando Generale individua alcuni suggerimenti operativi per i reparti periferici del Corpo: in particolare, viene richiesto ai militari verificatori di adottare un **metodo flessibile**, in cui tale indagine viene svolta avendo particolare riguardo alla **situazione specifica del contribuente** e, quindi, ad esempio, al settore in cui egli opera, alle caratteristiche proprie dell'impresa (dimensioni, controparti sia dal lato dei clienti che dei fornitori, etc.), **all'entità complessiva dei ricavi e dei costi**, alle **specificità dei prodotti o servizi commercializzati**, alla **tipologia di clientela**, e via dicendo.

Infine, incentivando i verificatori a porre in essere tutte le necessarie misure finalizzate all'individuazione del valore equo delle operazioni contestate e alla conseguente ripresa, ai fini fiscali, della sola eccedenza rispetto a tale parametro, la Circolare valorizza e dà applicazione concreta al principio, già stabilito della Suprema Corte, secondo il quale **l'attività di accertamento deve essere condotta dall'Amministrazione finanziaria avendo come fine quello della corretta applicazione del tributo e non l'imposizione indiscriminata a carico del contribuente**.

E' utile ricordare a tale riguardo, come anche la Corte regolatrice abbia anche rappresentato l'esigenza, in casi di particolare complessità dell'attività del contribuente, di compiere **analisi ed istruttorie approfondite prima di pervenire all'esito di indeducibilità** (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 1465 del 21 gennaio 2009).

[L'inerenza quantitativa e/o giudizio di congruità dei costi - Dottrina](#)

Di **orientamento parzialmente contrario la posizione assunta dalla dottrina maggioritaria¹⁴**, secondo cui l'interpretazione propria della Corte di Cassazione – circa la sindacabilità delle componenti di reddito in capo all'Amministrazione Finanziaria – non emerge dal dettato normativo di riferimento, che, invece,

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

prevede l'applicazione del valore normale, ai fini delle imposte sui redditi, soltanto in presenza di particolari situazioni, quali:

- l'assenza di corrispettivo, come ad esempio l'assegnazione dei beni ai soci e di destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- la necessità di contrastare fenomeni patologici, ad esempio situazione di transfer pricing in cui i prezzi divergono realmente dal valore normale in conseguenza di un'inequivocabile politica di gruppo volta ad un risparmio fiscale¹⁵.

Ed invero, nell'ambito della disciplina sostanziale del reddito di impresa, **non si rinviene alcuna norma che consenta all'Amministrazione finanziaria di esercitare un potere di sindacato di congruità del compenso liberamente determinato dai privati nell'esercizio della libertà negoziale**. Un simile potere di intervento è stabilito soltanto nel caso di rapporti tra società, appartenenti al medesimo gruppo di imprese, ma **fiscalmente residenti in diversi Stati**. Trattasi, come noto, dell'art. 110, comma settimo, del TUIR, che prescrive appunto di valutare a valore normale i componenti reddituali derivanti da operazioni intercorse tra siffatta categoria di soggetti. Ebbene, una analoga disposizione, finalizzata evidentemente a contenere arbitrarie politiche infragruppo di trasferimento di materia imponibile al di fuori del nostro Paese, non si rinviene per quanto concerne soggetti che, legati da un rapporto di collegamento o controllo, risiedano entrambi nel territorio dello Stato e siano quindi assoggettati entrambi alla medesima potestà impositiva.

Del resto va ricordato che – come già segnalato in precedenza con riferimento all'onere della prova in caso di sindacato di congruità riferito ai prezzi di trasferimento in ambito transnazionale – le **Linee Guida dell'OCSE hanno affermato il principio generale** secondo cui “laddove la disciplina di ciascuna giurisdizione nazionale preveda che sia l'amministrazione finanziaria ad essere gravata dell'onere di provare le proprie pretese, **il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non prima che l'amministrazione fiscale abbia essa stessa provato prima facie il non rispetto del principio del valore normale**”.

Tale principio è stato fatto proprio e ribadito dalla stessa Corte di Cassazione con interventi già citati in precedenza (Sentenze n. 4317/2003, 22023/2006, n. 11226/2007 e n. 1465/2009).

In tal senso si è espressa autorevole dottrina sostenendo che **tale onere** – anche ai fini del rispetto del più generale obbligo di motivazione degli atti di accertamento recato dall'art. 42 del DPR n. 600/1973 ai fini delle imposte sui redditi e dall'art. 56 del DPR n. 633/1972 ai fini dell'IVA – **incombe sempre all'amministrazione finanziaria, salva l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente ove tale prova sia stata fornita in sede di accertamento da parte degli uffici**¹⁶.

Concetti e tesi fatti propri anche dall'Istituto di Ricerca del **Consiglio dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nella Circolare 9/IR del 27.4.2009** – circolare a commento della nuova disciplina sulle spese di rappresentanza – e da **Assonime nella Circolare n. 16/2009**.

In particolare, **Assonime** ha espresso le proprie perplessità – in ordine al problema in commento – affermando¹⁷ che **gli uffici finanziari tendono spesso a sindacare scelte di convenienza su operazioni economiche pertinenti alla gestione aziendale, sostituendosi a una valutazione che invece dovrebbe competere esclusivamente all'imprenditore**.

Interpretazione che in ogni caso parrebbe in linea generale condivisibile data l'insindacabile assunzione del rischio d'impresa da parte dello stesso imprenditore ed il concetto di libertà di iniziativa economica insito in ogni iniziativa imprenditoriale.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

L'inerenza e la detraibilità IVA

Il concetto di inerenza, inevitabilmente, **è caratterizzato da un imprescindibile collegamento con la questione della detraibilità dell'imposta ai sensi del DPR n. 633/1972**. Infatti, tale legame è stato oggetto di svariate pronunce, anche in questo caso, da parte delle Corti di Cassazione, la quale ha sempre concluso con l'affermare come la detrazione dell'imposta sia, salve eccezioni, subordinata alla sussistenza del requisito dell'inerenza.

In particolare, con la **sentenza 3706/2010**, la sezione tributaria si è pronunciata in materia di condizioni necessarie per effettuare legittimamente una detrazione Iva, con particolare riferimento al requisito dell'inerenza del bene acquistato rispetto all'attività esercitata e ha affermato che l'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, pur consentendo all'acquirente di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore, ancorché si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio di impresa, richiede, **oltre alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa questa come strumentalità del cespite stesso rispetto a detta specifica attività**.

Secondo tale impostazione, che riprende un indirizzo giurisprudenziale già esistente (Cassazione n. 16730/2008, n. 11765/2008 e n. 3022/2007), la norma, non introducendo una deroga ai comuni criteri di onere della prova, lascerebbe **la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato**. Nei casi di specie, in sostanza, la possibilità di effettuare la detrazione richiederebbe un *quid pluris* rispetto al solo requisito soggettivo (qualità di imprenditore in capo all'acquirente) costituito dall'inerenza o strumentalità del bene acquisito rispetto all'attività imprenditoriale¹⁸.

Un caso pratico affrontato dalla Giurisprudenza di merito

Esamineremo ora un caso pratico recentemente affrontato, in modo difforme, dalla giurisprudenza di merito – in particolare dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma nonché in sede di gravame dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio – avente ad oggetto la disciplina e la deducibilità dei costi derivanti dai contratti di servizi infragruppo con particolare riferimento all'inerenza qualitativa e quantitativa dei predetti costi nonché in tema di onere della prova.

A seguito di una verifica generale svolta nei confronti di una società per azioni svolgente ultratrentennale attività di tour operator, il nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza emetteva un Processo Verbale di Constatazione a carico della contribuente società mediante il quale sostanzialmente contestava, per i periodi di imposta dal 2004 al 2007, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi e la detraibilità dell'IVA **con riferimento all'integrale ammontare dei costi derivanti da un contratto per la fornitura di servizi infragruppo intercorrente tra la società verificata e la propria società controllante**.

L'Agenzia delle Entrate recepiva acriticamente ed integralmente il contenuto e le risultanze del PVC della Polizia Tributaria ed emetteva nei confronti della società contribuente Avviso di Accertamento ai fini dell'IRES/IRAP/IVA, per il periodo di imposta 2004, sostanzialmente sulla base delle seguenti considerazioni:

“l'analisi degli elementi evidenziati fa ritenere che l'ammontare dei costi sostenuti dalla [...] S.p.a. per la fornitura del service commerciale amministrativo, seppur effettivamente sostenuti a fronte di un servizio ricevuto siano da considerare non deducibili”

**Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista**

ed ancora:

**“I verbalizzanti della Guardia di Finanza hanno rilevato
la non deducibilità dei costi per complessivi € 547.444,31
in quanto ritenuti non inerenti ai sensi dell'art. 109”**

e poi:

**“Non è stato prodotto alcun documento od atto dai quali
poter evincere in maniera chiara ed inequivocabile che i costi sostenuti
siano da attribuire all'attività di impresa esercitata in concreto dalla [...] S.p.a.”**

successivamente:

**“E' da ribadire che la contestazione dei verbalizzanti circa la non inerenza dei costi
in argomento portati in deduzione non si fonda sulla natura delle spese
ma sulla precisa affermazione della non congruità
delle stesse con riferimento al titolo documentale”.**

La Società verificata si difendeva con tempestivo ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma sulla base delle seguenti eccezioni:

- a differenza di quanto affermato dalla Polizia Tributaria nonché dall'Ufficio, **esisteva ed era stato consegnato in sede di verifica un contratto per la fornitura di servizi infragruppo avente data certa;**
- il predetto contratto **prevedeva dettagliatamente la tipologia qualitativa e quantitativa dei servizi** oggetto del contratto in questione forniti dalla capogruppo alla società ricorrente nonché ad altre società facenti parte del Gruppo;
- il suddetto contratto **riguardava la prestazione delle seguenti tipologie di attività:** contabilità generale e finanziaria, amministrazione del personale dipendente; protocollo e spedizione della corrispondenza in partenza; assistenza clienti e coordinamento servizi operativi; concessione in uso della prestigiosa sede operativa e di mobili macchine ed attrezzature di ufficio, ivi comprese le somministrazioni di servizi telefonici, trasmissioni dati e simili, elettrici ed idrici;
- la società ricorrente aveva avuto alle sue dirette dipendenze **unicamente personale addetto ai rapporti di assistenza rivolta ai turisti ed ai fornitori dei servizi sotto il profilo meramente operativo;** pertanto, essa non disponeva, in modo diretto di risorse interne e/o esterne addette alle attività sopra evidenziate (contabilità generale e finanziaria, amministrazione del personale dipendente, protocollo e spedizione della corrispondenza in partenza, assistenza clienti e coordinamento servizi operativi, assistenza e consulenza fiscale, societaria e del lavoro), né tantomeno aveva la proprietà/disponibilità dei beni materiali indispensabili allo svolgimento della propria attività commerciale quali sede operativa (situata in un prestigioso appartamento di oltre 160 Mq. nel centro di Roma), mobili e arredi, macchine ed attrezzature di ufficio etc.;
- si trattava quindi di **costi assolutamente inerenti sotto il profilo qualitativo all'attività svolta dalla società ricorrente essendo riferiti a costi** per l'acquisizione della disponibilità di una sede operativa con le relative attrezzature specifiche di ufficio e di una struttura amministrativa in grado di poter assicurare non solo la tenuta della contabilità generale, finanziaria e industriale ma anche la cura di tutti i rapporti con i fornitori di beni e servizi, **senza i quali nessuna attività operativa sarebbe stata possibile;**

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

- la polizia tributaria **aveva constatato e verbalizzato nel proprio PVC l'effettività dello svolgimento delle prestazioni contrattuali, nonché la correttezza della relativa contabilizzazione** patrimoniale, economica e finanziaria delle operazioni nel bilancio di entrambe le società coinvolte;
- la società ricorrente **aveva prodotto elevati volumi di fatturato** con picchi vicini ai 24 milioni di euro nei periodi di imposta 2000 e 2001 per poi aver subito sostanziose riduzioni a seguito della crisi internazionale dell'11.09.2001 svolgendo le proprie attività di incoming turistico unicamente nei confronti del mercato nordamericano;
- **il corrispettivo dei servizi inizialmente previsto era stato aggiornato** nel corso degli anni e sotto il profilo quantitativo era stato dimensionato al volume di affari della società ricorrente e, quindi, correlato all'impegno ed alla onerosità della fornitura dei servizi offerti dalla capogruppo;
- **la Polizia Tributaria aveva correttamente acquisito tutta la documentazione** inerente il contratto originario e le lettere di modifica contrattuale nonché una delibera dell'organo amministrativo della Capogruppo avente ad oggetto l'approvazione e l'esame delle successive modifiche contrattuali e le modalità di determinazione del nuovo corrispettivo;
- a dimostrazione dell'inerenza quantitativa dei costi recuperati a tassazione la società verificata aveva fornito in sede di verifica un **promemoria illustrativo dei rapporti intercorsi tra le società interessate dal servizio infragruppo nonché una riclassificazione per centri di costo del conto economico della Capogruppo** fornitrice dei servizi contestati che dimostrava che l'incidenza dei costi del service sul fatturato, aveva mediamente rappresentato nel periodo in esame il 3,13% del fatturato prodotto dalla società verificata con una punta massima, rilevata nell'esercizio di maggiore contrazione del fatturato, pari al 5,53% dello stesso; detta **incidenza percentuale risultava assolutamente coerente con le medie rilevabili nella prassi aziendale corrente** e, pertanto, confermava la congruità del corrispettivo addebitato dalla Società per i servizi resi alla propria controllata;
- **né la Polizia Tributaria né l'Ufficio delle Entrate avevano concretamente svolto una valutazione di congruità dei costi riferiti al contratto di service** nonostante entrambi fossero in possesso di tutti gli elementi necessari, acquisiti in corso di verifica e/o forniti dalla contribuente, riferiti ad entrambe le società coinvolte, per poter procedere ad una dettagliata ed approfondita analisi valutativa di congruità, anche sulla base dell'eventuale valore normale delle prestazioni contrattuali;
- la determinazione del corrispettivo pattuito tra le parti per il service infragruppo non aveva mai potuto incidere sul carico fiscale complessivo del Gruppo in quanto nel lungo lasso di tempo in cui il contratto era stato svolto **entrambe le Società avevano sempre presentato un reddito fiscalmente imponibile positivo** per cui nessuna delle Società coinvolte poteva aver goduto di indebiti risparmi fiscali derivanti da un presunto fittizio trasferimento interno di costi;
- le rettifiche operate dagli organi accertatori ai valori applicati in occasione della transazione infragruppo fra le società interessate, entrambe residenti in Italia, **avevano comportato un palese ed ingiustificato fenomeno di doppia imposizione** in ragione dell'integrale disconoscimento del costo del service in capo alla società ricorrente e della contestuale tassazione del medesimo corrispettivo in capo alla società Capogruppo che il servizio aveva fornito.

Il ricorso appena sinteticamente esaminato **veniva respinto** dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con **sentenza n. 142/23/11**, depositata il 30 marzo 2011.

Orbene, come si è detto in precedenza, la motivazione posta a fondamento della pretesa erariale di disconoscere la deducibilità dei costi di cui al contratto di service infragruppo si rinveniva, anzitutto, nella circostanza che, a detta dell'Ufficio "non è stato prodotto alcun documento od atto dai quali poter evincere in maniera chiara ed univoca che i costi sostenuti siano da attribuire all'attività di impresa esercitata in

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

concreto dalla [...] S.p.A. e non ad una generica attività imprenditoriale dalla quale non conseguono ricavi di competenza”.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Roma, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'accertamento, condivideva tale assunto, motivando la propria pronuncia nei medesimi termini utilizzati dall'Ente impositore. Nel corpo motivazione della sentenza si legge, infatti, che **“la ricorrente non ha prodotto alcun documento od atto dal quale possa ricostruirsi in maniera chiara che i costi sostenuti siano da attribuire all'attività d'impresa esercitata in concreto dalla società e non ad una generica attività imprenditoriale”**.

La società ricorrente impugnava la Sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma con tempestivo appello; parte ricorrente riproponeva dunque le proprie eccezioni principali e – nel dolersi del **pedissequo recepimento delle ragioni formulate nell'atto impositivo** a dimostrazione della superficialità con la quale i giudici di prime cure avevano risolto la controversia sottoposta al loro esame – quale elemento di novità rispetto al giudizio di primo grado, al fine di dirimere qualsiasi dubbio circa l'effettività delle prestazioni rese dalla Capogruppo in adempimento dell'accordo di service infragruppo e l'inerenza delle stesse all'attività di impresa della società controllata **depositava una perizia, redatta e asseverata mediante giuramento da un docente universitario di Economia Aziendale**, al quale era stato dato l'incarico di accertare la natura delle prestazioni di che trattasi, nonché la ragionevolezza economica e la congruità del relativo corrispettivo pagato e contabilizzato dalla società verificata negli anni di imposta 2004-2007 che avevano formato oggetto della verifica condotta dalla Guardia di Finanza.

Sulla base delle verifiche e degli accertamenti svolti, il perito di parte era in grado di poter affermare:

- che tutto **l'apparato amministrativo/contabile, direzionale e di controllo della società verificata era concentrato presso la capogruppo**, la quale attendeva a questo compito con risorse personali e materiali interamente a proprio carico;
- che **il contratto di service assicurava la copertura di tutte le esigenze** amministrative, contabili, gestionali (di natura commerciale) e logistiche della controllata, la quale non sosteneva alcun costo diretto a tale titolo, tutti i servizi oggetto del contratto stipulato di service sono stati effettivamente resi (come affermato altresì dalla PT), rivelandosi **funzionali all'attività d'impresa svolta dalla controllata**. Si precisa che senza l'erogazione di detti servizi erogati dalla Controllante alla Controllata, quest'ultima società si sarebbe trovata oggettivamente nell'impossibilità di operare;
- che per il complesso dei servizi sopra descritti **la Controllata non sosteneva alcun costo ulteriore rispetto al corrispettivo pagato alla Controllante in base all'accordo infragruppo**, ossia nessuno dei dipendenti della Controllata assolveva ai predetti compiti amministrativi, né la Controllata si rivolgeva a terzi per ottenere i servizi di che trattasi. Ciò conferma ulteriormente non soltanto **l'effettività delle prestazioni rese dalla Controllante** (altrimenti non spiegandosi in quale modo la Controllata avrebbe potuto fruire di servizi essenziali alla sua ordinaria attività di impresa), ma anche **l'assenza di una qualsivoglia duplicazione di costi**¹⁹;
- che tutto ciò aveva una **precisa logica aziendale riconducibile alla scelta, compiuta all'interno del gruppo, di demandare le attività amministrative e di management alla controllante** per destinare, invece, il personale e le risorse della controllata agli aspetti propriamente operativi legati ai servizi turistici da rendere alla clientela (organizzazione dei tours, prenotazioni, predisposizione dei “pacchetti” turistici, gestione degli arrivi e delle partenze e così via);
- dopo aver ripercorso analiticamente l'iter logico che ha condotto alla **determinazione del “costo pieno industriale” sostenuto dalla Capogruppo** per la prestazione dei servizi oggetto del contratto di service,

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

riteneva condivisibile la metodologia seguita nelle predette determinazioni contabili effettuate dall'amministrazione della società, trattandosi di procedura congruente con la prevalente teoria economico-aziendale che presiede al computo dei costi industriali;

- che il costo delle complesse e numerose prestazioni eseguite dalla Controllante in favore della Controllata denotava nei bilanci di quest'ultima società **un'incidenza percentuale sul fatturato e sul totale dei costi operativi assolutamente fisiologica**;
- che **il margine operativo della Controllante riferibile al contratto era in linea con quello di un "campione di imprese nazionali"**, all'uopo avvalendosi dell'autorevole fonte rappresentata dal "rapporto annuale redatto dall'ufficio studi di Mediobanca sui "Dati cumulativi di società italiane";
- che, al fine di garantire la maggiore omogeneità dei dati posti a raffronto e per ciò stesso la loro significatività, a seguito di analisi comparativa con un campione ristretto di società operanti nel medesimo settore della Controllante, **l'incidenza percentuale del costo del service in rapporto al fatturato e al totale dei costi di produzione risultava assolutamente in linea con aziende operanti nel "medesimo settore produttivo"** con prova evidente che la redditività operativa della Capogruppo in ciascuno degli anni risultava in linea con l'intero campione;
- che entrambe queste comparazioni fondate su osservazioni del mercato di riferimento, l'una dal lato dei ricavi conseguiti dalla Controllante e l'altra dal lato dei costi sostenuti dalla Controllata, **confermavano la congruità del prezzo praticato dalla controllante alla controllata e per l'effetto la ragionevolezza del prezzo dei servizi oggetto del contratto stipulato.**

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio per chiedere con le proprie controdeduzioni, il rigetto del gravame. In particolare **sosteneva che la perizia non era ammissibile** perché non prodotta in primo grado e l'irrelevanza della perizia stessa perché si tratta di un mero parere che non può sostituire la prova documentale. Inoltre i costi si dovevano considerare ineducibili per mancanza di inerenza e perché supportati da documentazione troppo generica.

La Società ricorrente produceva altresì propria **memoria di controdeduzioni** principalmente al fine di evidenziare l'assoluta erroneità dell'assunto erariale, secondo cui le prove prodotte in codesta fase di gravame dalla contribuente sarebbero state inammissibili, alla luce del chiaro disposto del secondo comma dell'**art. 58 D. Lgs. n. 546/1992**, giusta il quale: **"E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti"**.

In detta memoria – dopo aver esaminato in rassegna diverse pronunce della giurisprudenza di legittimità aventi ad oggetto la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti – parte ricorrente evidenziava come anche la giurisprudenza di merito aveva in più occasioni ammesso la produzione in giudizio, nel corso del grado di appello, di una perizia (evidenziandosi che nel caso di specie trattavasi di perizia prodotta dalla stessa Agenzia): **"legittimamente, quindi, l'Amministrazione ha prodotto in appello le stime degli Uffici tecnici erariali: l'art. 58, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, consente infatti senza riserve la produzione di nuovi documenti in appello"**²⁰.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio con **sentenza n. 300/01/12** depositata il 22/06/2012 **accoglieva l'appello della società contribuente.**

In particolare, ammetteva preliminarmente la produzione della perizia di parte osservando che **"in ordine alla produzione in appello di documenti non prodotti in primo grado, l'ormai pacifica e costante giurisprudenza di legittimità ritiene che il Legislatore non vi abbia posto limiti"**.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

Entrando nel merito della controversia, i giudici laziali affermavano che **“si tratta di un contratto di servizi unitamente concepiti, dove il corrispettivo pattuito ha tenuto conto di tutte le componenti negoziali in essere. Deve dedursi che la Società contribuente ha tenuto un comportamento conforme a quanto previsto dal contratto anzidetto. I relativi costi devono essere ritenuti inerenti, in quanto connessi a precise pattuizioni contrattuali e rispondenti ad effettivi interessi riguardanti l'attività della società secondo i canoni della libertà delle scelte imprenditoriali”**.

A mero titolo informativo, si segnala che ad oggi, avverso la predetta Sentenza non risulta opposto gravame da parte della amministrazione finanziaria soccombente.

Conclusioni

Come abbiamo potuto sin qui apprezzare, il principio dell'inerenza – posto tra i cardini della deducibilità dei costi di impresa – ha subito nel tempo una profonda evoluzione grazie agli approfondimenti della dottrina ed agli interventi di prassi ma, più di tutti, grazie all'abbondante elaborazione giurisprudenziale di merito e di legittimità che ne ha delineato concretamente gli aspetti più salienti, fornendo un utile contributo ermeneutico agli operatori del diritto tributario (studiosi e cultori della materia, professionisti ed imprese, amministrazione finanziaria).

Il concetto di inerENZA è stato rielaborato ed “allargato” nel tempo anche in ragione dell'evoluzione dei business model proposti dalla prassi aziendalistica corrente che presentano spesso caratteri di elevata complessità organizzativa e di natura transnazionale, grazie anche alla globalizzazione dei mercati di riferimento delle imprese industriali e commerciali.

In tal senso, risulta pregevole lo sforzo interpretativo compiuto dalla Guardia di Finanza nella interessante e già citata Circolare n. 1/2008 ove raccomanda fortemente al proprio personale verificatore di adottare tutti gli approfondimenti utili e le necessarie cautele nella fase di conoscenza dei modelli organizzativi adottati di volta in volta dalle imprese sottoposte a verifica al fine di individuare – con particolare riferimento al sindacato di congruità per la verifica dell'inerenza quantitativa di taluni componenti negative di reddito – il valore equo delle operazioni contestate e giungere alla conseguente ripresa, ai fini fiscali, della sola reale eccedenza rispetto a tale parametro.

A parere di chi scrive, le considerazioni del Comando Generale dovrebbero essere tenute in maggior considerazione da parte degli uffici verificatori atteso che, nell'esperienza concreta, gli atti di accertamento e di recupero a tassazione di costi di impresa – specialmente quando sono riferiti al difetto di inerENZA quantitativa – risultano spesso fondati su affermazioni generiche, non supportate da validi e concreti elementi di prova, tali da rendere illegittimi i predetti atti per essere viziati da carenza assoluta di motivazione.

Al riguardo, come già segnalato in precedenza, la dottrina maggioritaria ha evidenziato come il contribuente debba essere chiamato a provare l'inerenza qualitativa/quantitativa di un costo rispetto alla propria attività di impresa e quindi la deducibilità di esso, soltanto dopo che l'amministrazione finanziaria abbia fornito prove concrete, valide e complete sotto il profilo giuridico (anche se fondate su presunzioni semplici purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza) a supporto delle proprie pretese; e ciò, in modo precipuo, al fine di evitare una illegittima inversione dell'onere della prova in capo al contribuente in carenza dei requisiti richiesti dalla legge.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

E, come visto in precedenza, anche la giurisprudenza di frequente ha fatto proprie tali conclusioni, procedendo all'annullamento in diritto di atti di accertamento ritenuti carenti sotto il profilo motivazionale per non aver adeguatamente provato la pretesa tributaria ed esentando, per tal via, il contribuente dal fornire la prova dell'inerenza dei costi portati in deduzione dal reddito.

In conclusione si ritiene che sulla base di tutte le argomentazioni sopra riportate, le caratteristiche del concetto di inerenza, quale principio cardine posto alla base della legittima deducibilità dei costi di impresa, non si prestino ad essere sintetizzate e definite in schemi standardizzati; la ricorrenza o meno del requisito di inerenza sotto il profilo qualitativo/quantitativo – proprio in ragione delle sue specificità e peculiarità, come rilevato dalla corposa giurisprudenza in materia – dovrà essere attentamente verificata di volta in volta con riferimento alla singola fattispecie concreta tenendo presente l'imprescindibile rapporto funzionale che deve legare il costo deducibile alla specifica attività d'impresa.

Dott. Fabio Ruosi



NOTE

- 1) R. Lupi, "Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività" in Rassegna Tributaria n. 6/2004; G. Zizzo, "Il reddito d'impresa", in G. Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte speciale, Padova, pag. 243; M. Beghin, "Prestiti gratuiti ai soci e disciplina fiscale degli oneri finanziari sopportati dalla società: considerazioni sul concetto di inerenza e sulla regola di deducibilità (pro-rata) degli interessi passivi", in Rivista Diritto Tributario, 1998, II, pag. 153; A. Panizzolo, "Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa", in Rivista Diritto Tributario, 1999, I, pag. 676; C. Attardi, "Reddito d'impresa. Interessi passivi ed inerenza. Note a margine del disegno di legge Finanziaria 2008", in Il Fisco n. 40/2007, pag. 5828; D. Deotto, "Il Fisco pesa l'inerenza", in Il Sole 24 Ore del 16.3.2009; E. Rossi, "Principio di inerenza", in La Settimana Fiscale n. 21/2009.
- 2) D. Stevanato, "Finanziamenti alle imprese e impieghi non inerenti: spunti su interessi passivi e giudizio di inerenza" in Dialoghi tributari n. 6/2008.
- 3) M. Piasani, "Inerenza delle operazioni passive ed onere della prova" in Il Fisco n. 48/2007 e M. Leo, "Le imposte sui redditi nel Testo Unico", Giuffrè, Milano, 2007, pag. 2027.
- 4) Si segnalano anche le più recenti R.M. 5.3.1998, n. 14/E e R.M. del 2.6.1998, n. 52/E inerenti alla rilevazione di costi e ricavi per lo smaltimento di rifiuti industriali ed alla determinazione dei costi relativi alla chiusura di discariche autorizzate.
- 5) Concetto poi ripreso ed ampliato dalla stessa Corte di Cassazione con la sentenza n. 6502 del 19.5.2000 e dalla sentenza n. 6650 del 24.3.2006 secondo cui "per provare questo ultimo requisito – con riferimento all'inerenza – non è sufficiente poi, che la spesa sia stata contabilizzata, atto che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione a supporto, dalla quale può ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa".
- 6) F. Crovato - R. Lupi, "Il Reddito d'impresa", Il Sole-24 Ore, Milano, 2002, pag. 93.
- 7) Tale impostazione, è del tutto coerente con i principi più generali esposti in precedenti sentenze della Corte di Cassazione e più in particolare la n. 14106/1999, n. 11648/2000, n. 10062/2000 e n. 11770/2000.
- 8) Una compiuta articolazione del "divieto di interferenza" dell'Amministrazione nelle scelte imprenditoriali si ritrova in R. Lupi, "Manuale giuridico professionale di diritto tributario", III edizione, Milano, 2001, pag. 579 seg. secondo cui l'Amministrazione può sindacare l'attività organizzativa imprenditoriale solo se questa si rivolge a finalità estranee; esisterebbe quindi nel giudizio di inerenza un duplice profilo di valutazione (potenzialmente coincidente): l'assenza di un interesse imprenditoriale e la presenza di un interesse extra-imprenditoriale. Sul punto v. G. TINELLI, "Il principio di inerenza nella determinazione del reddito di impresa", in Rivista diritto tributario, 2002 e M. Miccinesi, "La Cassazione ed i rapporti di finanziamento fra società e soci" in Rassegna Tributaria, 1996, 1212 segg.

Problematiche connesse all'inerenza ed alla congruità dei costi.
Onere della prova. Cassazione n. 5374 del 4 aprile 2012. Un caso pratico: i servizi infragruppo.
Fabio Ruosi – Dottore Commercialista

- 9) L'alterazione avveniva correggendo la quantità, e trasformando materialmente l'ultimo numero della quantità trasportata nella lettera iniziale nella lettera iniziale di una parola; la "quantità 91" diventava "quantità 9 Paia", trasformando l'1 nella gambetta della P, ovvero la quantità 35 diventava "3 scatole", trasformando il 5 nella lettera "S", iniziale di "scatole".
- 10) La stessa interpretazione e conclusione è stata fatta propria in più occasioni da parte della Corte di Cassazione ad esempio con le seguenti sentenze: n. 12813 del 27.9.2000, n. 11645 del 17.9.2001, n. 1821 del 9.2.2001, n. 13478 del 30.10.2001, n. 6337 del 3.5.2002, n. 7487 del 22.5.2002, n. 10802 del 24.7.2002, n. 11240 del 30.7.2002, n. 793 del 20.1.2004.
- 11) Con l'ordinanza n. 18702 del 13 agosto 2010 – fortemente criticata in modo unanime da tutta la dottrina – la Corte di Cassazione aveva addirittura negato in radice la possibilità di dedurre i compensi per gli amministratori delle società di capitali, in quanto assimilati a imprenditori. Ritornando sui suoi passi, con la sentenza n. 24957 del 10 dicembre 2010, i Supremi Giudici hanno sostanzialmente affermato che i compensi degli amministratori non solo sono deducibili, ma l'amministrazione finanziaria non può neanche mettere in discussione i loro importi, riportandoli a "valore normale"; la sentenza richiama precedenti conformi, ma ammette anche una certa confusione sul punto nella giurisprudenza di legittimità. Una confusione non recentissima, visto che la questione era già "scoppiata" agli inizi degli anni duemila. La sentenza, inoltre, sembra depotenziare anche la questione dell'abuso di diritto, ritenendo non sindacabile un comportamento "antieconomico" non incluso nell'elenco di quelli elusivi previsti («ipotesi tassative» specifica la sentenza) dall'articolo 37 bis del D.p.r. n. 600/1973.
- 12) Dello stesso tenore Cassazione n. 11240/2002 e n. 12813/2000.
- 13) Si veda anche Corte di Cassazione del 15.9.2008, n. 23635.
- 14) A. De Mita, "Ma solo la legge può fissare un tetto alle spese" in *Il Sole 24 Ore* del 13.11.2001; F.M. Giuliani, "Sulla deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori (soci) di società di capitali" in *Dir. Pratica Tributaria* 2002; G. Marongiu "Il sindacato sulla congruità dei compensi agli amministratori" in *Corriere Tributario* n. 39/2002; A. Fantozzi, "Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione" in *Rivista Dir. Tributario* 2003; D. Stevanato, "L'anti-economicità dell'azione imprenditoriale nella giurisprudenza della Cassazione tra presunzioni di evasione ed interpretazioni in chiave elusiva" in *Dialoghi di diritto tributario* 2003; M. Beghin, "Atti di gestione anomali o antieconomici e prova dell'afferenza del costo dell'impresa" in *Rivista Diritto Tributario* 1996; M. Beghin, "Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni" in *Corriere Tributario* N. 44/2009.
- 15) G. Ferranti, "Anti-economicità contestata solo in caso di arbitraggio", in *Il Sole 24 Ore* del 16.3.2009 ha evidenziato come l'eventuale ripresa a tassazione del costo dovrebbe trovare applicazione solo in sede di controllo incrociato, nei casi in cui sia possibile riscontrare un arbitraggio fiscale connesso a rapporti intercorsi tra due o più società controllate e/o collegate (es. Beta si vede disconosciuto il costo sproporzionato fatturatogli dalla controllante Alfa, la quale gode della non tassabilità del provento medesimo oppure presenta perdite fiscali compensabili). In poche parole, il controllo di inerenza quantitativa in questione avrebbe lo scopo di sopperire all'inapplicabilità del transfer pricing in ambito domestico.
- 16) G. Maisto, Italy, in "The Tax Treatment of Transfer Pricing, Amsterdam", 1992; S. Pettinato, "Note sull'accertabilità di maggior imponibile in base alla normativa sui prezzi infra-gruppo (cosiddetto transfer pricing)" in *Bollettino Tributario*, 1995, 247 ss.; A. Ballancin, "La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali" in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1982 ss.; R. Cordeiro Guerra, "La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano" in *Rivista diritto Tributario*, 2000, I, 429; R. Lupi, "Processo tributario e transfer pricing tra prova e argomentazione" in *Corriere tributario*, 2007, 3097; G. Tinelli, "Il principio di inerenza nella determinazione del reddito di impresa" in *Rivista diritto tributario*, 2002.
- 17) Circolare Assonime n. 16/2009, paragrafo n. 1.1 e nota 10.
- 18) Concetto ribadito dalla stessa Corte di Cassazione con sentenze n. 4443 del 24.2.2010 e n.4554 del 25.2.2010.
- 19) In tal senso vedasi quanto affermato da Corte di Cassazione n. 6532/2009.
- 20) Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sez. XX, 21 novembre 2006, n. 162; negli stessi termini con riferimento a perizia prodotta in giudizio dall'appellante contribuente, v. Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. XLVI, 31 gennaio 2011, n. 10.