

---

# Concetto di inerenza qualitativa - i chiarimenti della Corte di Cassazione

---

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 15 Ottobre 2018

Il principio di inerenza dei costi esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo. La Corte di Cassazione ha ulteriormente chiarito qual è il corretto concetto di inerenza, ai fini della deducibilità dei componenti negativi

*Il principio di inerenza qualitativa dei costi esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo.*

*La prova dell'inerenza di un costo, quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione, su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente.*

*In tema di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo può comunque contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa solo laddove queste assumano rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza, pur non identificandosi in essa. In tema di Iva, tale prova è "aggravata", dato che l'[inerenza del costo](#) non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la "macroscopica" antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed l'attività d'impresa.*

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 18904 del 17/07/2018**, ha ulteriormente chiarito qual è il **corretto concetto di inerenza qualitativa**

, ai fini della deducibilità dei componenti negativi.

Nel caso di specie, la società contribuente impugnava un **avviso di accertamento** per l'anno d'imposta 2006, per **Iva ed Ires**, oltre sanzioni, emesso dall'Agenzia delle entrate a rettifica del [reddito d'impresa](#),

attesa l'indebita deduzione di costi non di competenza, relativi alla cessione di un contratto di leasing, non inerenti per un premio riconosciuto ad altra società, nonché per aver determinato la quota indeducibile per il terreno su cui insisteva un fabbricato oggetto di leasing nel 20% anziché nel 30%, e, infine, per errata svalutazione delle rimanenze di magazzino.

Il ricorso veniva accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese limitatamente alla ripresa per il premio clienti e il successivo appello era respinto, salvo che per la ripresa relativa alla svalutazione delle rimanenze di magazzino.

La società ricorreva infine per cassazione, denunciando, tra le altre, violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, tuir, in relazione alla ripresa a tassazione del premio a cliente.

La contribuente, infatti, si duoleva del fatto che la CTR avesse ritenuto indeducibile il costo solo perché sproporzionato e incongruo rispetto ai ricavi correlati: a fronte di una commessa complessiva per Euro 862.204,00 (oltre Iva) era stato infatti riconosciuto un "premio" di Euro 460.000,00, oltre ad un ulteriore sconto sulla fattura del 27%, così da portare lo sconto effettivo ad una misura superiore all'80% dell'importo.

Così facendo, peraltro, secondo la ricorrente, era stato violato il principio di inerenza qualitativa del costo all'attività d'impresa, la cui concreta inesistenza, trattandosi di premio strettamente connesso all'oggetto dell'impresa, avrebbe dovuto essere provata dall'Ufficio, realizzandosi altrimenti una non consentita ingerenza sulle scelte gestionali dell'impresa, senza neppure considerare la documentazione prodotta, né la prassi diretta a riconoscere analoghi sconti anche alla restante clientela.

La censura, secondo la Suprema Corte, era infondata.

Evidenziano infatti i giudici di legittimità che, alla luce dei recenti precedenti della Corte, i contenuti del principio di inerenza (e il rapporto con il giudizio di congruità ed [antieconomicità](#)), avuto riguardo sia alla disciplina delle imposte dirette che dell'Iva, sono stati già chiariti nella loro conformazione, rilevando come l'inerenza qualitativa costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in termini generali, l'esistenza di una relazione tra i costi e l'attività d'impresa.

**I costi sono dunque inerenti, in quanto siano collegati all'attività d'impresa produttiva del reddito, soggetto a tassazione.**

Tale nozione non trova, del resto, una esplicita definizione positiva, ancorché, secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, possa essere fatta discendere dal vigente art. 109, comma 5, Tuir.

Il quale, però, ad avviso della Corte, disciplina un profilo ulteriore e successivo - le regole di deducibilità dei costi - rispetto all'inerenza, che è presupposta (i costi per essere deducibili debbono anche, e necessariamente, essere inerenti), ma non definita dalla norma.

E, anche in tema di Iva, è possibile individuare indicazioni di analogia portata, laddove l'art. 19, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che il soggetto passivo ha diritto di detrarre *«l'imposta assolta o dovuta ... o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione»*:

La nozione di inerenza, in sostanza, non è definita, ma "postulata" in relazione ai costi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa.

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

Ne deriva, quindi, che l'inerenza integra, in realtà, un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, giudizio che, come tale, ha natura qualitativa.

La Suprema Corte, ricorda a tal proposito come il percorso evolutivo di questo concetto ha condotto la stessa Cassazione a far riferimento - negli ultimi anni - ad una nozione di inerenza, che, pur collegando il costo all'attività d'impresa, richiedeva comunque la suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente o indirettamente, un'utilità all'attività d'impresa (v. Cass. n. 10914 del 27/05/2015; in tempi recenti v. Cass. n. 13300 del 26/05/2017, nonché, con riguardo al concetto di utilità, Cass. n. 20049 dell'11/08/2017), facendo anche assumere rilievo ad una considerazione "quantitativa" dei costi, e potendo l'utilità essere apprezzata tenuto conto del *quantum* della spesa, con conseguente inclusione nella nozione di inerenza anche dei profili di congruità od (anti)economicità della scelta imprenditoriale.

Da ultimo, però, ricordano i giudici, la Corte, con la recente **Ordinanza n. 450 del 11/01/2018**, ha riallineato la nozione fiscale di inerenza al fenomeno economico peculiare all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che *«il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale»*,

esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità *«perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo»*.

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

Tali precedenti, attestanti un'evoluzione delle posizioni della Corte in senso oggettivo, secondo la Suprema Corte, appaiono condivisibili, ma necessitano di alcune precisazioni.

In termini generali, sottolineano i giudici di legittimità, infatti, l'introduzione di un concetto, quale quello di utilità, nel principio di inerenza non appare necessario, posto che evoca un rapporto di causalità diretta tra il costo e il vantaggio per l'impresa (vantaggio che non è detto debba esservi), non trova un riscontro in dati normativi positivi e, comunque, non sempre bene si attaglia ad una varietà di sopravvenienze negative (si pensi alle perdite, oppure alla penale per inadempimento contrattuale).

E questo vale sia per le imposte dirette che per l'Iva.

Le medesime considerazioni valgono per quanto concerne il profilo quantitativo o di congruità: il costo, infatti, attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità, dovendosi quindi ribadire che il principio di inerenza si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo.

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

La questione, infatti, si intreccia con il profilo dell'**onere della prova dell'inerenza del costo, che incombe sul contribuente**, laddove la prova deve investire i fatti costitutivi del costo.

Il contribuente è tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione.

Nella sua esplicazione effettiva, del resto, tale onere si atteggia diversamente a seconda dello specifico oggetto della componente negativa.

In molti casi, infatti, le caratteristiche documentate del costo o dell'operazione sono tali da far ritenere semplicemente evidente la correlazione tra la spesa e l'attività d'impresa.

In tal senso si spiega la giurisprudenza che distingue tra beni «*normalmente necessari e strumentali*» e beni «*non necessari e strumentali*», concludendo «*nel ritenere a carico del contribuente l'onere della prova dell'inerenza solo in questa seconda evenienza*» (v. Cass. n. 6548 del 27/04/2012).

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

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

In questa prospettiva appare allora suscettibile di assumere rilievo anche un giudizio sulla congruità (e antieconomicità) della spesa, laddove l'oggetto del giudizio di congruità indica un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito.

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

In particolare, però, per le operazioni imprenditoriali di maggiore complessità, od inserite in una più ampia strategia aziendale, il cui articolarsi in concreto può comportare, anche per scelta, il compimento di atti onerosi o costi elevati, la contestazione dell'Ufficio non può tradursi in una mera «*non condivisibilità della scelta*», perché apparentemente lontana dai canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, non si inseriva nell'attività produttiva, sì da determinare

un giudizio di inerenza negativo.

La definizione di inerenza sopra individuata, conclude la Corte, è del resto coerente anche con la disciplina dell'Iva e, anzi, appare del tutto rispondente ai parametri desumibili dall'art. 9 della [Direttiva 2006/112/CE](#), secondo il quale «*si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività»* e «*si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità»*, laddove, peraltro, sul giudizio di congruità, la Corte di Giustizia (tra le tante, Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03) ha avuto modo di affermare che «*la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante»* (cfr., Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C- 129/11 e, in termini analoghi, Cass. n. 2875 del 03/02/2017 e Cass. n. 2240 del 30/01/2018).

Salvo che, naturalmente, l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva.

Anche con riguardo all'Iva, dunque, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza ma i contenuti della prova.

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

E tornando al caso in esame, la Corte, alla luce di quanto evidenziato, afferma dunque che il giudizio della CTR era stato articolato con motivazione logica, lineare ed onnicomprensiva del complesso degli elementi in giudizio, che aveva portato al riconoscimento che il riconoscimento del premio nella misura e alle condizioni accertate integrasse, effettivamente, un'anomalia priva di giustificazione economica, esclusa ogni asserita interferenza «*nel merito delle scelte imprenditoriali»*.

In conclusione, lo spettro entro cui riconoscere un rapporto di inerenza è molto ampio, non potendo essere ridotto entro criteri meramente formali, e dovendosene anzi ampliare la portata mediante la valorizzazione del rapporto e delle ricadute concrete tra spesa e coerenza economica con l'attività di impresa.

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

Bisogna però negare che il rapporto trovi conforto nella mera contabilizzazione del costo, essendo, al contrario, necessario e incombente sul contribuente, al fine della prova dell'inerenza, l'onere di allegazione della documentazione di supporto da cui ricavare l'importo, la ragione e la coerenza economica della spesa.

Secondo la Suprema Corte, comunque, non può infatti negarsi l'esigenza di applicazione di buone regole di amministrazione dell'attività d'impresa (ovviamente secondo un giudizio prognostico, a monte, e non in rapporto all'esito, dovendosi altrimenti negare il rischio d'impresa).

E dunque, il criterio del perseguimento del vantaggio economico torna comunque ad assumere indirettamente rilevanza, come la stessa sentenza in commento evidenzia, affermando che *«l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelativi della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa»*.

Tutta la questione, in sostanza, si sposta sul piano prettamente probatorio.

*NdR: Potrebbe interessarti anche...[L'inerenza dei costi non va solo fatturata \(la fattura rende il costo inerente?\)](#)*

Giovambattista Palumbo

15 ottobre 2018